

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

Droit aux avantages de la convention pour les personnes imposées de manière privilégiée



Stefan Oesterhelt

Avocat, LL. M., expert fiscal diplômé, Homburger AG



Pascal Taddei

Avocat, docteur en droit, expert fiscal diplômé, ADB
Altorfer Duss & Beilstein AG

Plusieurs Etats (p. ex. l'Italie, le Portugal et la Grèce) ont récemment introduit des régimes de forfaits fiscaux qui ne sont pas spécifiquement mentionnés dans les conventions contre les doubles impositions conclues avec ces Etats. La question se pose donc de savoir dans quelle mesure les personnes imposées de manière forfaitaire peuvent bénéficier des avantages de la convention.

INHALT

- 1 Introduction
- 2 Personnes imposées de manière privilégiée en tant que résidents au sens de l'art. 4 MC OCDE
 - 2.1 Le domicile ou le séjour comme critère de rattachement (art. 4 par. 1, 1^{ère} phrase, MC OCDE)
 - 2.2 Limitation de l'art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC OCDE
- 3 Etats appliquant des forfaits fiscaux
 - 3.1 Italie
 - 3.2 Portugal
 - 3.3 Grèce
 - 3.4 Liechtenstein
- 4 Etats avec imposition selon la *remittance basis*
 - 4.1 Grande-Bretagne
 - 4.2 Irlande
 - 4.3 Malte
 - 4.4 Japon
 - 4.5 Israël
- 5 Etats sans impôt général sur le revenu
 - 5.1 Qatar
 - 5.2 Koweït
 - 5.3 Emirats arabes unis
- 6 Pratique en matière d'anciennes réserves
- 7 Excursus: droit aux avantages de la convention et art. 14 LIFD
- 8 Conclusion

L'imposition selon la «*remittance basis*», sur le modèle britannique, que connaît, outre le Royaume-Uni, l'Irlande, Malte, le

Japon et Israël sous une forme différente, a une longue tradition et est donc également couverte par les conventions contre les doubles impositions.

En principe, les personnes imposées au forfait (ou selon la *remittance basis*) sont également des «résidents» au sens de l'art. 4 par. 1 MC-OCDE et peuvent bénéficier des avantages de la convention. Le refus du remboursement de l'impôt anticipé n'est possible que si la CDI en question refuse expressément à ces personnes de se prévaloir de la CDI. Tel n'est pas le cas, par exemple, de la Grèce, du Liechtenstein et du Portugal. Le remboursement de l'impôt anticipé peut donc être demandé même si le dividende en question n'est pas imposé en Grèce, au Liechtenstein et au Portugal.

1 Introduction

En Suisse, les personnes arrivées sans nationalité suisse ni emploi en Suisse peuvent, à certaines conditions, demander l'imposition d'après la déduction selon l'art. 14 LIFD.¹ Le Liechtenstein a mis en place un système similaire de forfaits fiscaux.

Plusieurs autres Etats connaissent également des régimes fiscaux qui accordent un traitement fiscal privilégié aux personnes s'y installant. Le privilège accordé aux «*resident but not domiciled persons*» au Royaume-Uni est dans la pratique particulièrement important et existe sous une forme comparable en Irlande, à Malte, au Japon et en Israël. De plus, des pays comme l'Italie, la Grèce et le Portugal ont récemment introduit des régimes de forfaits fiscaux.

Si une personne est imposée de manière privilégiée par l'Etat de résidence, la question se pose de savoir si elle peut bénéficier de la convention de double imposition conclue entre son Etat de résidence et la Suisse et demander le remboursement de l'impôt anticipé.

En outre, la Suisse a entre-temps conclu plusieurs conventions contre les doubles impositions avec des Etats qui ne prélèvent pas d'impôt général sur le revenu. Il s'agit en particulier des conventions contre les doubles impositions conclues avec les Etats arabes du Golfe (Koweït, Qatar et Emirats arabes unis). Ici aussi, la question se pose de savoir si une personne domiciliée dans cet Etat peut bénéficier des avantages de la convention.

2 Personnes imposées de manière privilégiée en tant que résidents au sens de l'art. 4 MC OCDE

Pour qu'une personne puisse demander le remboursement de l'impôt anticipé sur la base de la

¹ Cf. à ce sujet en détails CLAUDIA SUTER, Die Pauschalbesteuerung, RF 2021, 86 ss.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

convention de double imposition conclue entre la Suisse (en tant qu'Etat source) et l'Etat de résidence, elle doit être un «résident» au sens de l'art. 4 par. 1 MC OCDE.

2.1 Le domicile ou le séjour comme critère de rattachement (art. 4 par. 1, 1^{ère} phrase, MC OCDE)

Selon l'art. 4 par. 1, 1^{ère} phrase, MC OCDE, une personne est «un résident d'un Etat contractant» si elle y est assujettie en raison de son domicile ou de sa résidence permanente.²

La question de savoir si une personne est un «résident» au sens de l'art. 4 par. 1 MC OCDE dépend donc du *critère de rattachement* et non de la base de calcul. Si elle est assujettie à l'impôt en raison de son domicile (et pas seulement en raison d'une source suisse ou d'un actif local), il s'agit donc d'un «résident» au sens de l'art. 4 par. 1 MC OCDE.

Il en va de même lorsqu'elle bénéficie d'un forfait fiscal. Même si une personne n'est imposée

que sur les revenus transférés dans l'Etat de résidence («*remitted*») – comme c'est le cas au Royaume-Uni pour les «*resident but not domiciled persons*» – il s'agit d'un «résident» au sens de l'art. 4 par. 1 MC OCDE.

2.2 Limitation de l'art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC OCDE

Art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC OCDE³ précise ensuite qu'une personne qui n'est assujettie à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune située dans cet Etat n'est pas un «résident» au sens de l'art. 4 par. 1 MC OCDE. La question se pose de savoir si les personnes imposées de manière privilégiée sont, le cas échéant, exclues du champ d'application de l'art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC OCDE par l'art. 4 par. 1. Le commentaire de l'OCDE relatif à l'art. 4 par. 1 MC OCDE ne contribue malheureusement guère à clarifier la portée de l'art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC OCDE.⁴

² En ce qui concerne la Suisse en tant qu'Etat de résidence, l'art. 4 al. 1, 1^{ère} phrase, MC OCDE trouve son équivalent dans les critères de rattachement du domicile (art. 3 al. 2 LIFD) ou de la résidence permanente (art. 3 al. 3 LIFD) pour l'assujettissement illimité à l'impôt (cf. OESTERHELT/SEILER, in: Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3^e éd., Bâle 2017, art. 3, n° 12 ss). Certaines conventions de double imposition conclues par la Suisse renoncent donc à la formulation typologique de l'art. 4 par. 1 MC OCDE et se rattachent à l'assujettissement illimité.

³ Cette restriction, qui n'était pas encore contenue dans la version de 1963 de l'art. 4 par. 1 MC OCDE, a été introduite en 1977 à l'art. 4 par. 1 MC OCDE et figure dans la plupart des conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse. C'est également le cas des accords avec la Grande-Bretagne (cf. ch. 4.1.2 ci-après), l'Irlande (cf. ch. 4.2.2 ci-après), Malte (cf. ch. 4.3.2 ci-après), le Japon (cf. ch. 4.4.2 ci-après), Israël (cf. ch. 4.5.2 ci-après), l'Italie (cf. ch. 3.1.2 ci-après), la Grèce (cf. ch. 3.3.2 ci-après) et le Liechtenstein (cf. ch. 3.4.2 ci-après), qui sont examinés plus en détail ci-après. Or, l'art. 4 par. 1 CDI-Portugal ne contient pas de disposition correspondant à l'art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC OCDE (cf. ci-après ch. 3.2.2). Pour les conventions contre les doubles impositions qui ne s'appliquent qu'aux revenus (et non à la fortune), la référence à la «fortune située dans cet Etat» fait toutefois défaut, car celle-ci vise à rattacher l'impôt sur la fortune.

⁴ Il se borne à renvoyer aux «*inherent difficulties*» dans l'application de l'art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC OCDE et précise que celui-ci doit être interprété «*in the light of its object and purpose*», sans toutefois donner d'indications plus précises (art. 4 ch. 8.3 MC OCDE). Par ailleurs, les diplomates et les fonctionnaires consulaires sont désignés comme des personnes potentielles entrant dans le champ d'application de l'art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC OCDE (art. 4 par. 8.1 OCDE).

Pour déterminer l'importance de l'art. 4 al. 1, 2^e phrase, MC OCDE du point de vue suisse, il est utile de se pencher sur le traitement des personnes imposées d'après la dépense selon l'art. 14 LIFD. Etant donné que, selon l'art. 14 al. 3 let. d LIFD, les revenus de source suisse et la fortune située en Suisse (contrairement aux revenus de source étrangère) sont intégrés dans le «calcul de contrôle», il est garanti qu'au moins les revenus de source suisse, respectivement la fortune située en Suisse, soient soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu ou la fortune. Si le résultat du calcul de contrôle selon l'art. 14 al. 3 let. d LIFD est supérieur à la base de calcul déterminée selon l'art. 14 al. 3 let. a à c LIFD, il peut en résulter que seuls les produits ou éléments du patrimoine suisse sont soumis à l'impôt sur le revenu ou sur la fortune.

Exemple: Pour une personne imposée d'après la dépense ayant un train de vie annuel de 700'000.- CHF, la base de calcul pour l'impôt sur le revenu, déterminée selon l'art. 14 al. 3 let. b LIFD, est de 700'000.- CHF. Ses produits annuels de source étrangère s'élèvent à 4 millions CHF et ceux de source suisse à 1 million CHF. Si les revenus de source étrangère ne sont pas soumis à l'impôt à la source, il n'est pas nécessaire de recourir à une convention contre les doubles

impositions pour le dégrèvement de l'impôt à la source.

Selon l'art. 14 al. 3 let. d LIFD, la base de calcul est donc de 1 million CHF. En définitive, les revenus de source suisse, mais non ceux de source étrangère, sont soumis à l'impôt sur le revenu.

Selon la conception suisse, l'art. 4 al. 1, 2^e phrase, MC OCDE ne s'oppose toutefois pas à l'application des conventions de double imposition aux personnes imposées d'après la dépense selon l'art. 14 LIFD.⁵ Si l'on veut exclure du champ d'application d'une convention contre les doubles impositions les personnes imposées d'après la dépense selon l'art. 14 LIFD, il faut une disposition spécifique dans la convention concernée. De telles dispositions figurent par exemple dans les accords conclus avec la Belgique, l'Allemagne, la France, l'Italie, la Norvège, le Canada, l'Autriche et les Etats-Unis.⁶

On peut en déduire que l'imposition des revenus indigènes en cas d'exonération de fait des revenus provenant de l'étranger ne constitue pas, selon la conception suisse, un cas d'application de l'art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC OCDE.

Ainsi, selon l'art. 4 par. 1 MC OCDE, une personne imposée de manière privilégiée dans son Etat de résidence a en principe le droit de bénéficier des

⁵ Cf. AFC, circulaire 44 du 24.7.2018, imposition d'après la dépense, ch. 5.1; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4^e éd., Berne 2019, 111.

⁶ Alors que, selon l'art. 4 par. 6 let. b CDI-F, une personne imposée au forfait sur la base de la valeur locative de l'habitation n'est pas un «résident» (cf. à ce sujet l'AFC, circulaire du 29.2.1968; l'annonce de la France du 26.12.2012 concernant le changement de pratique), l'art. 4 par. 4 CDI-B, l'art. 4 par. 6 CDI-D, l'art. 4 par. 5 let. b CDI-I, l'art. 4 par. 4 CDI-N, l'art. 4 par. 5 CDI-CDA, l'art. 4 par. 4 CDI-A et l'art. 4 par. 5 CDI-USA, soumet ce résident à l'ensemble des CDI, à condition que celui-ci soit assujéti à l'impôt ordinaire en Suisse sur l'ensemble des revenus provenant de ces Etats.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

avantages de la convention et peut, selon les art. 10 et 11 MC OCDE, demander le remboursement de l'impôt anticipé sur les dividendes et les intérêts. En effet, ni l'art. 10 ni l'art. 11 MC OCDE ne présupposent, pour bénéficier des avantages de la convention, que les produits imposés à la source soient effectivement imposés par l'Etat de résidence.⁷

Certaines conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse contiennent toutefois des dispositions dérogeant au modèle de convention de l'OCDE en ce qui concerne les personnes physiques bénéficiant d'une imposition privilégiée.⁸

3 Etats appliquant des forfaits fiscaux

3.1 Italie

3.1.1 Régime

Le régime de forfait fiscal italien concerne les personnes physiques qui ont vécu à l'étranger pendant au moins neuf des dix périodes fiscales précédentes et qui transfèrent leur domicile fiscal en Italie. Les citoyens italiens et étrangers peuvent demander un forfait fiscal. Si les conditions susmentionnées sont remplies, le forfait fiscal peut être demandé pour une période de quinze ans.

Seuls les revenus de source étrangère sont soumis au forfait fiscal, alors que les revenus de

source italienne sont toujours soumis à l'imposition ordinaire. Font exception les gains en capital provenant de participations étrangères importantes qui sont réalisés au cours des cinq premières périodes fiscales. Ce n'est qu'après la cinquième année que ces derniers seront eux aussi assujettis à l'imposition au forfait.

Le forfait fiscal pour tous les revenus de source étrangère s'élève à 100'000 euros par an, auxquels s'ajoutent 25'000 euros pour les membres de la famille.

Exemple: X. (citoyen suisse) détient 100% des actions de Y. SA, sise en Suisse (valeur vénale: 40 millions CHF) et reçoit un dividende annuel de 2 millions CHF.

S'il est imposé au forfait en Italie, il acquitte un impôt de 100'000 euros. Il n'y aura pas d'autres impôts italiens sur le dividende ou la participation.

3.1.2 Droit aux avantages de la convention

L'art. 4 par. 1 de la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Italie (CDI-I⁹) contient une disposition calquée sur l'art. 4 par. 1 MC OCDE et englobe donc également les personnes imposées au forfait. L'art. 4 par. 5 let. b CDI-I restreint cette règle et précise qu'une personne qui n'est pas assujettie aux impôts généralement perçus sur tous les revenus généralement imposables de l'Etat de résidence

⁷ Voir OESTERHELT/HEUBERGER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Bâle 2015, art. 10 MC OCDE n° 39.

⁸ Voir p. ex. n. 6.

⁹ RS 0.672.945.41.

selon le droit fiscal de l'Etat de résidence n'est pas un «résident». Tel est le cas d'une personne imposée au forfait en Italie. Celle-ci n'est donc pas un «résident» au sens de l'art. 4 CDI-I et ne peut donc pas bénéficier des avantages de la convention.¹⁰ Il en va de même lorsque l'impôt au forfait italien est supérieur à l'impôt italien dû selon la procédure ordinaire sur les revenus provenant de Suisse.

3.2 Portugal

3.2.1 Residente Não-Habitual

Au Portugal, il existe le statut spécial «*Residente Não-Habitual*» («statut spécial RNH»). Celui-ci s'applique aux personnes physiques qui n'ont pas eu de domicile fiscal au Portugal au cours des cinq dernières années fiscales et qui peuvent justifier d'un séjour de 183 jours. Si ces conditions sont remplies, le statut spécial RNH peut être revendiqué sur demande pour une période de dix ans. En présence du statut spécial de RNH, les produits des placements étrangers (dividendes et intérêts) ne sont pas soumis à l'imposition au Portugal.

Exemple: X. (citoyen suisse) détient 100% des actions de Y. SA, sise en Suisse (valeur

vénale: 40 millions CHF) et reçoit un dividende annuel de 2 millions CHF.

Si X. bénéficie au Portugal du statut spécial du RNH, le dividende est exonéré d'impôt au Portugal.

3.2.2 Droit aux avantages de la convention

La convention contre les doubles impositions conclue entre la Suisse et le Portugal (CDI-P¹¹) ne contient pas de règles particulières pour les personnes imposées de manière privilégiée. Selon l'art. 4 par. 1 CDI-P, les personnes domiciliées au Portugal sont considérées comme des «résidents» si elles y sont assujetties en raison de leur domicile. Tel est en principe le cas des personnes imposées au forfait au Portugal.¹²

Une personne imposée au forfait au Portugal peut ainsi, selon l'art. 10 par. 2 let. b CDI-P, demander le remboursement de l'impôt anticipé jusqu'à concurrence du taux résiduel de 15%. Il en va de même lorsque la question 3 du formulaire 94 concernant l'imposition des dividendes au Portugal est «non» en raison de forfaits fiscaux.¹³

¹⁰ Il en va de même en ce qui concerne les impôts à la source prélevés par l'Italie pour une personne domiciliée en Suisse et soumise à l'imposition d'après la dépense au sens de l'art. 14 LIFD. Celle-ci a toutefois la possibilité de se soumettre à l'imposition d'après la dépense dite «modifiée» au sens de l'art. 14 al. 5 LIFD et de remplir ainsi les conditions de résidence selon l'art. 4 par. 5 let. b CDI-I. Comme le forfait fiscal en Italie ne repose pas sur une base de calcul forfaitaire, mais sur un montant forfaitaire, cela n'est pas possible dans le cas inverse.

¹¹ RS 0.672.965.41.

¹² Il en va de même pour les personnes imposées d'après la dépense en Suisse selon l'art. 14 LIFD.

¹³ Cf. OESTERHELT/OPPLIGER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer, séminaire IFF "internationales Steuerrecht" des 23 et 24.11.2021, diapositive 35.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

3.3 Grèce

3.3.1 Régime

Le régime de forfait fiscal grec est subordonné à la condition que l'assujetti n'ait pas eu de domicile fiscal en Grèce au cours de sept des huit dernières années et que des investissements supérieurs à 500'000 euros soient réalisés dans des biens immobiliers grecs ou dans des entreprises sises en Grèce. Tant les ressortissants grecs que les ressortissants étrangers peuvent demander un régime de forfait fiscal. Si les conditions susmentionnées sont remplies, le forfait fiscal peut être demandé pour une période de quinze ans.

Seuls les revenus de source étrangère sont soumis aux forfaits fiscaux, tandis que les revenus de source grecque sont toujours soumis à l'imposition ordinaire. Le forfait fiscal s'élève à 100'000 euros par an, auxquels s'ajoutent 20'000 euros pour les membres de la famille.

Exemple: X. (citoyen suisse) détient 100% des actions de Y. SA, sise en Suisse (valeur vénale: 40 millions CHF) et reçoit un dividende annuel de 2 millions CHF.

S'il est imposé au forfait en Grèce, il acquitte un impôt de 100'000 euros. Aucun autre impôt grec sur le dividende ou la participation n'est dû en Grèce.

3.3.2 Droit aux avantages de la convention

La convention contre les doubles impositions conclue entre la Suisse et la Grèce (CDI-Grèce¹⁴) ne contient pas de règles particulières pour les personnes imposées au forfait. L'art. 4 par. 1 CDI-Grèce contient une règle analogue à celle de l'art. 4 par. 1 MC OCDE. Ainsi, les personnes domiciliées en Grèce sont considérées comme des «résidents» si elles y sont assujetties en raison de leur domicile ou de leur résidence permanente. Tel est en principe le cas des personnes imposées au forfait en Grèce. L'art. 4 par. 1, 2^e phrase, CDI-Grèce, selon lequel une personne n'est pas un «résident» au sens de l'art. 4 CDI-Grèce si elle n'est assujettie à l'impôt dans l'Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat, n'est pas applicable à de tels contribuables imposés de manière privilégiée.

Une personne imposée au forfait en Grèce peut ainsi demander le remboursement de l'impôt anticipé jusqu'à concurrence du taux résiduel de 15%, conformément à l'art. 10 par. 2 let. b CDI-Grèce. Il en va de même lorsque la réponse à la question 3 du formulaire 60 concernant l'imposition du dividende est «non».

3.4 Liechtenstein

3.4.1 Imposition d'après la dépense

Le Liechtenstein connaît un système d'imposition d'après la dépense sur le modèle de l'art. 14 LIFD. Ainsi, les personnes physiques qui n'ont pas la nationalité liechtensteinoise et qui exercent une activité lucrative peuvent demander l'imposition d'après la dépense si elles transfèrent

¹⁴ RS 0.672.937.21.

leur domicile au Liechtenstein pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans.¹⁵ Le forfait fiscal n'est accordé que sur demande. La base de calcul du forfait fiscal est constituée par le coût annuel total de la vie du contribuable et des membres de sa famille en Suisse et à l'étranger. L'imposition se calcule d'après la dépense totale du contribuable. Le taux d'imposition est de 25%. L'impôt minimum a été fixé à 300'000.- CHF. Aucun calcul de contrôle n'est effectué. Par conséquent, du point de vue du Liechtenstein, la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Liechtenstein peut être demandée pour le remboursement de l'impôt anticipé sur la distribution d'un dividende, sans que le dividende correspondant soit imposé au Liechtenstein.

Exemple: X. (citoyen suisse) détient 100% des actions de Y. SA, sise en Suisse (valeur vénale: 40 millions CHF) et reçoit un dividende annuel de 2 millions CHF. S'il est imposé au forfait au Liechtenstein, le taux d'imposition s'élève à 25% des dépenses. L'impôt minimum s'élève à 300'000.- CHF. D'autres impôts sur le dividende ou la participation ne sont pas prélevés au Liechtenstein.

3.4.2 Droit aux avantages de la convention

La convention contre les doubles impositions conclue entre la Suisse et le Liechtenstein (CDI-FL¹⁶) ne contient pas de règles particulières pour les personnes imposées au forfait. L'art. 4 par. 1, 2^e phrase, CDI-FL correspond à l'art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC OCDE et ne limite donc pas le droit à la convention d'une personne imposée d'après la dépense au Liechtenstein.

Une personne imposée au forfait au Liechtenstein peut ainsi, en vertu de l'art. 10 par. 2 CDI-FL, demander le remboursement de l'impôt anticipé jusqu'à concurrence du taux résiduel de 15%. Il en va de même lorsque la réponse à la question 3 du formulaire 78 est «non».

4 Etats avec imposition selon la *remittance basis*

Certains Etats connaissent un système dans lequel certaines personnes sont imposées selon la «*remittance basis*». Cela signifie que les revenus de source étrangère ne sont imposés que s'ils sont transférés dans l'Etat de résidence («*remitted*»). L'imposition selon la *remittance basis* a son origine en Grande-Bretagne.¹⁷

Bien que seuls les revenus de source suisse soient imposés sans condition dans le cadre de l'imposition selon la *remittance basis*, il n'y a pas de cas d'application de l'art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC

¹⁵ Art. 30 ss SteG.

¹⁶ RS 0.672.951.43. Le protocole à la CDI-FL ne contient qu'une disposition relative à l'impôt minimal sur le revenu au Liechtenstein (ch. 2 let. b du protocole à la CDI-FL), qui ne peut toutefois pas s'appliquer par analogie à l'imposition d'après la dépense.

¹⁷ Cf. à ce sujet BAUER-BALMELLI/MAAS, Aufwandbesteuerung und englisches Konzept des Steuerstatus «Resident but not domiciled» – ein Vergleich, zsis 2006 n° 6.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

OCDE. En effet, les produits de source étrangère sont également imposés de manière ordinaire lorsqu'ils sont *remitted* au Royaume-Uni. En conséquence, le droit aux avantages de la convention contre les doubles impositions conclue avec la Grande-Bretagne est étendu aux personnes ayant le statut de «*resident but not domiciled*».

4.1 Grande-Bretagne

4.1.1 Resident but not domiciled persons

Les ressortissants étrangers domiciliés en Grande-Bretagne (UK) peuvent en principe y être imposés en tant que «*resident but not domiciled person*». Pour une personne qui bénéficie de cette imposition, seuls les revenus de source britannique ainsi que les revenus *transférés* au Royaume-Uni sont imposables. Ce système d'imposition ne peut toutefois être utilisé que pour une durée limitée. Après plus de quinze ans, la résidence est présumée en Grande-Bretagne («*deemed domicile*»).

Exemple: X. (citoyen suisse) détient 100% des actions de Y. SA, sise en Suisse (valeur vénale: 40 millions CHF) et reçoit un dividende annuel de 2 millions CHF.

S'il est imposé au Royaume-Uni comme «*resident but not domiciled person*», le dividende de 2 millions CHF n'est imposé au Royaume-Uni que dans la mesure où il est transféré au Royaume-Uni.

4.1.2 Droit aux avantages de la convention

Une personne imposée en Grande-Bretagne comme «*resident but not domiciled person*» selon la «*remittance basis*» est un «résident» au sens de l'art. 4 par. 1 de la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la Grande-Bretagne (CDI-UK¹⁸) et peut donc en principe se prévaloir des avantages de la convention.

Selon l'art. 27 par. 1 CDI-UK, le remboursement de l'impôt anticipé ne peut toutefois être demandé que si et dans la mesure où les dividendes suisses sont imposés au Royaume-Uni. La preuve que les dividendes sont imposés en Grande-Bretagne est apportée par la confirmation du HMRC sur le formulaire 86.

Le droit au remboursement selon l'art. 27 par. 1 CDI-UK est réexaminé chaque année. Le fait que, par le passé, les dividendes provenant de Suisse n'aient pas été imposés au Royaume-Uni est sans incidence sur un dividende ultérieur si celui-ci est imposé.

Exemple: X., une personne domiciliée au Royaume-Uni et imposée selon la *remittance basis*, détient la participation majoritaire d'une société suisse (SwissCo). Celle-ci ne distribue aucun dividende durant les années 2015 à 2021, respectivement X. ne soumet pas les dividendes distribués à l'impôt au Royaume-Uni. En 2022, SwissCo distribuera un dividende de substance qui sera imposé au Royaume-Uni.

X. peut demander le remboursement de l'impôt anticipé sur le dividende de substance jusqu'à concurrence du taux résiduel de 15%

¹⁸ RS 0.672.936.712.

selon l'art. 10 par. 2 let. b CDI-UK, bien qu'aucun dividende n'ait été imputé au cours des années précédentes.

4.2 Irlande

4.2.1 Resident but not domiciled persons

Les ressortissants étrangers qui sont résidents d'Irlande peuvent en principe y être imposés comme «*resident but not domiciled person*» selon la «*remittance basis*». Pour les personnes qui bénéficient de cette imposition, seuls les revenus de source irlandaise ainsi que les revenus transférés en Irlande sont imposables. Ce régime d'imposition est illimité dans le temps.

Exemple: X. (citoyen suisse) détient 100% des actions de Y. SA, sise en Suisse (valeur vénale: 40 millions CHF) et reçoit un dividende annuel de 2 millions CHF.

S'il est imposé en Irlande comme «*resident but not domiciled person*» selon la «*remittance basis*», le dividende de 2 millions CHF n'est imposé en Irlande que dans la mesure où il est transféré en Irlande.

4.2.2 Droit aux avantages de la convention

L'art. 3A par. 1 de la convention contre les doubles impositions entre l'Irlande et la Suisse (CDI-IRL¹⁹) correspond à l'art. 4 par. 1 MC-OC-DE. Ainsi, une personne imposée en Irlande

comme «*resident but not domiciled person*» selon la «*remittance basis*» est en principe un «résident» au sens de l'art. 3A al. 1 CDI-IRL qui devrait pouvoir se prévaloir des avantages de la convention.

L'art. 3 par. 2 CDI-IRL précise toutefois que le remboursement de l'impôt anticipé ne peut être demandé que dans la mesure où les dividendes suisses sont imposés en Irlande.²⁰ La preuve que les dividendes sont imposés en Irlande est apportée par la confirmation (positive ou négative) des autorités fiscales irlandaises sur le formulaire 91.

4.3 Malte

4.3.1 Resident but not domiciled persons

Les ressortissants étrangers qui sont des résidents de Malte peuvent en principe y être imposés en tant que «*resident but not domiciled person*». Pour une personne qui bénéficie de cette imposition, seuls les revenus de source maltaise ainsi que les revenus transférés à Malte sont imposables. Ce régime d'imposition est illimité dans le temps.

Exemple: X. (citoyen suisse) détient 100% des actions de Y. SA, sise en Suisse (valeur vénale: 40 millions CHF) et reçoit un dividende annuel de 2 millions CHF.

S'il est imposé à Malte comme «*resident but not domiciled person*», le dividende de 2 millions CHF n'est imposé à Malte que dans la mesure où il est transféré à Malte.

¹⁹ RS 0.672.944.11.

²⁰ Cf. message CDI-IRL, FF 1966 II 761 ss, 763.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

4.3.2 Droit aux avantages de la convention

La convention contre les doubles impositions conclue entre la Suisse et Malte (CDI-Malte²¹) elle-même ne contient pas de règles particulières pour les personnes imposées de manière privilégiée. Selon l'art. 4 par. 1 CDI-Malte, les personnes domiciliées à Malte sont considérées comme des «résidents» si elles y sont assujetties en raison de leur domicile ou de leur résidence permanente. Tel est en principe le cas des personnes fiscalement privilégiées à Malte. Toutefois, le ch. 6 du protocole à la CDI-Malte précise que le dégrèvement prévu par la CDI n'est accordé que pour la part transférée ou reçue à Malte. Une personne fiscalement privilégiée à Malte peut donc, en vertu de l'art. 10 par. 2 let. b (i) CDI-Malta, demander le remboursement de l'impôt anticipé jusqu'à concurrence du taux résiduel de 15%, pour autant que les dividendes ou intérêts aient effectivement été versés à Malte. La preuve que les dividendes sont imposés à Malte est apportée par la confirmation (positive ou négative) de l'autorité fiscale maltaise sur le formulaire général 60.

4.4 Japon

4.4.1 Régime

Les contribuables sans nationalité japonaise qui n'ont pas résidé au Japon pendant plus de cinq ans au total au cours des dix dernières années sont qualifiés de «*non permanents resident*».

Pour les personnes qui bénéficient de cette imposition, seuls les revenus de source japonaise ainsi que les revenus transférés au Japon ou reçus au Japon sont imposables.

Exemple: X. (citoyen suisse) détient 100% des actions de Y. SA, sise en Suisse (valeur vénale: 40 millions CHF) et reçoit un dividende annuel de 2 millions CHF. S'il est imposé au Japon comme «non permanent resident», le dividende de 2 millions CHF n'est imposé au Japon que dans la mesure où il est transféré au Japon.

4.4.2 Droit aux avantages de la convention

Une personne imposée au Japon comme «*non permanent resident*» selon la «*remittance basis*» est un «résident» au sens de l'art. 4 par. 1 de la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Japon (CDI-J²²) et peut donc en principe se prévaloir des avantages de la convention.

Selon l'art. 4 par. 4 CDI-J, le remboursement de l'impôt anticipé ne peut toutefois être demandé que si et dans la mesure où les dividendes suisses sont imposés au Japon. La preuve correspondante que les dividendes sont imposés au Japon est apportée par la confirmation (positive ou négative) du HMRC sur le formulaire 93 I.

²¹ RS 0.672.954.51.

²² RS 0.672.946.31.

4.5 Israël

4.5.1 Régime

le régime de forfait fiscal israélien s'applique aux personnes physiques qui reprennent domicile fiscalement en Israël pour la première fois ou au bout d'au moins six à dix ans à l'étranger. Si les conditions sont remplies, les revenus de source étrangère ne sont pas soumis à l'impôt. L'exonération fiscale est en principe accordée pour dix ans. Toutefois, pour les personnes de retour après six ans au moins, l'exonération fiscale ne dure que cinq ans.

Exemple: X. (citoyen suisse) détient 100% des actions de Y. SA, sise en Suisse (valeur vénale: 40 millions CHF) et reçoit un dividende annuel de 2 millions CHF. Si X. bénéficie en Israël d'un forfait fiscal, le dividende est exonéré en Israël.

4.5.2 Droit aux avantages de la convention

La convention contre les doubles impositions conclue entre la Suisse et Israël (CDI-Israël²³) elle-même ne contient pas de règles particulières pour les personnes imposées de manière privilégiée. Selon l'art. 4 par. 1 CDI-Israël, les personnes domiciliées en Israël sont considérées comme des «résidents» si elles y sont assujetties en raison de leur domicile ou de leur résidence permanente. Tel est en principe le cas des personnes imposées de manière privilégiée en

Israël. Toutefois, le ch. 5 du protocole à la CDI-Israël précise que le dégrèvement prévu par la CDI-Israël n'est accordé que pour la part qui est reçue en Israël ou qui y est soumise d'une autre manière à l'impôt.²⁴

Une personne imposée de manière privilégiée en Israël pourrait ainsi, selon l'art. 10 par. 2 let. c CDI-Israël, demander le remboursement de l'impôt anticipé jusqu'à concurrence du taux résiduel de 15% si les dividendes ou intérêts sont effectivement imposés en Israël.

5 Etats sans impôt général sur le revenu

La Suisse a récemment conclu plusieurs conventions contre les doubles impositions avec des Etats qui ne prélèvent pas d'impôt général sur le revenu. Il s'agit en particulier des Etats arabes du Golfe du Qatar, du Koweït et des Emirats arabes unis (EAU). Ici aussi, la question se pose de savoir si les personnes qui y sont domiciliées sont des «résidents» au sens de la convention contre les doubles impositions conclue avec la Suisse.

5.1 Qatar

Le Qatar ne prélève pas d'impôt général sur le revenu. Ainsi, les dividendes qu'un résident du Qatar reçoit d'une société de capitaux suisse ne sont pas imposés au Qatar.

Il en est tenu compte à l'art. 4 par. 1 CDI-Qatar en ce sens que la notion de «résident» est définie

²³ RS 0.672.944.91.

²⁴ Cf. message CDI-Israël, FF 2003 5903 ss, 5907.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

différemment pour les résidents du Qatar et pour les résidents de Suisse. Dans le cas du Qatar, une personne physique est un «résident» au sens de l'art. 4 par. 1 let. a CDI-Qatar lorsqu'elle a au Qatar un foyer d'habitation permanent, le centre de ses intérêts vitaux ou son séjour habituel. Si ces conditions sont remplies, elle peut bénéficier des avantages de la convention de double imposition conclue entre la Suisse et le Qatar.²⁵

Le ch. 2 du protocole à la CDI-Qatar précise qu'il faut entendre par là une «présence substantielle».²⁶ Enfin, le message concernant la CDI-Qatar précise qu'il n'y a «présence substantielle» que si une personne physique séjourne la plupart du temps au Qatar et que ses liens (familiaux, sociaux et professionnels) sont plus étroits avec le Qatar qu'avec un autre Etat.²⁷ Or, en raison du libellé clair de l'art. 4 par. 1 let. a CDI-Qatar et du ch. 2 du Protocole CDI-Qatar, il s'agit de critères alternatifs à remplir. Le message précise toutefois qu'il s'agit de critères cumulatifs. En effet, un «foyer d'habitation permanent» au sens de l'art. 4 par. 2 let. a MC OCDE ne suppose nullement qu'une personne y réside de manière prépondérante, encore moins qu'elle y entretienne des liens étroits d'ordre familial, social et professionnel.²⁸ Le message semble toutefois partir du principe que le critère de la «résidence

habituelle» au sens de l'art. 4 par. 2 let. b MC OCDE ainsi que celui du «centre des intérêts vitaux» au sens de l'art. 4 par. 2 let. a MC OCDE doivent encore être remplis cumulativement. Cette interprétation est en quelque sorte en contradiction avec la lettre de l'art. 4 par. 1 let. a CDI-Qatar et du ch. 2 du Protocole CDI-Qatar et est sans doute inspirée par des considérations relatives aux abus.

5.2 Koweït

Le Koweït ne perçoit qu'un impôt religieux, le «*Zakat*». Celui-ci n'est prélevé qu'auprès des musulmans. Un impôt général sur le revenu n'est pas prélevé.

L'absence d'impôt général sur le revenu au Koweït est compensée dans la CDI-Koweït par le fait que, selon l'art. 4 par. 1 let. a CDI-Koweït, seuls les ressortissants koweïtiens sont des «résidents» au Koweït et peuvent se prévaloir de la convention contre les doubles impositions.²⁹ Le Koweït est donc plutôt inadapté à la planification fiscale internationale.

5.3 Emirats arabes unis

Les Emirats arabes unis ne prélèvent pas non plus d'impôt général sur le revenu. Selon l'art. 4 par. 1 let. b CDI-EAU, une personne physique n'est un «résident» des Emirats arabes unis que

²⁵ Selon l'art. 10 CDI-Qatar, elle peut demander le remboursement de l'impôt anticipé sur les dividendes jusqu'à concurrence du taux résiduel de 15% et, en vertu de l'art. 11 CDI-Qatar, le remboursement intégral de l'impôt anticipé sur les intérêts.

²⁶ La convention contre les doubles impositions conclue peu après avec les E.A.U fait déjà référence à la notion de «présence substantielle» à l'art. 4 par. 1 let. b CDI-EAU (cf. ci-après ch. 5.3).

²⁷ Message CDI-Qatar, FF 2010 2933 ss, 2939.

²⁸ Voir ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Bâle 2015, art. 4 MC OCDE n° 105 ss.

²⁹ Cf. message CDI-Koweït, FF 1999 6840 ss, 6844.

si elle y a une «présence substantielle».³⁰ Comme pour la CDI-Qatar, le message relatif à la CDI-EAU précise qu'il y a présence substantielle lorsque la personne passe la plupart de son temps aux Emirats et entretient les liens les plus étroits (familiaux, sociaux et professionnels) avec les Emirats arabes unis.³¹

Alors qu'en ce qui concerne le Qatar, certains doutes ont été émis quant à la compatibilité d'une interprétation aussi étroite de la «présence substantielle» avec le texte de l'art. 4 par. 1 let. a CDI-Qatar, le cas est moins clair en ce qui concerne l'art. 4 par. 1 let. b CDI-EAU. Mais là encore, le texte de l'accord est sévèrement mis à mal par le message. En effet, on exige non seulement une présence substantielle, mais encore une présence prépondérante dans les Emirats. La légèreté fiscale de l'être doit donc être méritée aux EAU.

6 Pratique en matière d'anciennes réserves

Si une personne qui détient une société suisse avec des moyens non nécessaires à l'exploitation et susceptibles d'être distribués selon le droit commercial (c'est-à-dire des «anciennes réserves») quitte la Suisse pour se rendre dans un pays appliquant un régime de forfaits fiscaux, la position en matière de remboursement de l'impôt anticipé se détériore. Il n'y a donc pas de cas de pratique des anciennes réserves. Le fait

qu'un dividende de substance puisse être distribué après le déménagement, qui n'est pas soumis à l'imposition dans le pays du forfait fiscal, n'est pas pertinent pour le remboursement de l'impôt anticipé. L'amélioration de la situation fiscale par le déménagement concerne en effet l'impôt sur le revenu et non le remboursement de l'impôt anticipé.

L'un des cas d'application de la pratique en matière des anciennes réserves est l'aliénation de la participation majoritaire dans une société suisse disposant d'anciennes réserves à un acheteur disposant d'une meilleure position en matière de remboursement.³² Sur les dividendes futurs, le remboursement de l'impôt anticipé est refusé à concurrence des anciennes réserves existant au moment de l'aliénation.

Pour les personnes imposées selon la *remittance basis*, la question se pose encore de savoir si un droit (hypothétique) au remboursement est accordé au vendeur jusqu'à concurrence du taux résiduel de 15%. Dans la pratique de l'AFC, cela dépend du fait que, par le passé, des dividendes ont été distribués depuis la Suisse et imposés dans l'Etat de résidence.³³ Il n'existe pas de règles claires sur le montant de ces dividendes. Il va de soi qu'une personne imposée selon la *remittance basis* ne doit pas être imposée en Grande-Bretagne plus qu'elle ne le serait pour un résident britannique imposé de manière ordinaire.

Exemple: X., imposé au Royaume-Uni sur «*remittance basis*», détient 100% des actions

³⁰ Le texte du ch. 2 du protocole à la CDI-Qatar est ainsi reproduit (cf. ch. 5.1).

³¹ Message CDI-EAU, FF 2011 8415 ss, 8422.

³² Cf. STEFAN OESTERHELT, Altreservenpraxis beim Drittverkauf, RF 2021, 742 ss.

³³ Voir OESTERHELT/OPPLIGER, (n. 13), diapositive 28.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

d'une société suisse (SwissCo). De 2017 à 2021, SwissCo distribue chaque fois un dividende de 500'000.– CHF (variante: 50'000.– CHF), qui est imposé au Royaume-Uni. En 2022, SwissCo est vendue à une société de capitaux suisse. À ce moment-là, SwissCo dispose d'anciennes réserves de 10 millions CHF.

Pour les premiers 10 millions CHF de dividendes de SwissCo, le remboursement de l'impôt anticipé à hauteur de 15% (taux résiduel selon l'art. 10 al. 2 let. b CDI-UK) est refusé, car des distributions substantielles ont régulièrement eu lieu. Dans la variante, en revanche, les distributions sont trop insignifiantes par rapport aux anciennes réserves, de sorte que le remboursement sur les 10 premiers millions de francs est entièrement refusé, un examen au cas par cas devant être effectué.

Selon la pratique de l'AFC, le changement d'une personne soumise à un forfait fiscal à une personne soumise à l'imposition ordinaire constitue également un cas d'application de la pratique des anciennes réserves.³⁴ Pour les dividendes futurs, le remboursement de l'impôt anticipé est refusé à concurrence des anciennes réserves existant au moment du changement de statut.

Il y a lieu, à notre avis, de douter du bien-fondé de cette pratique.

Il en va de même lorsqu'une personne imposée au forfait transfère son domicile dans un autre Etat et y bénéficie d'une meilleure position en matière de remboursement. Dans ce cas également, le remboursement de l'impôt anticipé sur les dividendes futurs est refusé à concurrence des anciennes réserves existant au moment du changement de domicile.

Mais il en va autrement lorsque la personne imposée au forfait déménage en Suisse. Etant donné qu'un tel déménagement implique un changement du caractère de l'impôt anticipé de la fonction fiscale à la fonction de garantie, il n'y a pas de cas d'application de la pratique des anciennes réserves en cas d'arrivée en Suisse.³⁵

7 Excursus: droit aux avantages de la convention et art. 14 LIFD

Un résident de Suisse qui est imposé d'après la dépense selon l'art. 14 LIFD peut en principe bénéficier des avantages conventionnels prévus par les conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse.³⁶ Dans certaines conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse, cela est toutefois

³⁴ Cf. OESTERHELT/OPPLIGER, (n. 13), diapositive 33. De l'avis de l'AFC, ce cas doit être comparé au cas d'un changement de statut d'une fondation de famille liechtensteinoise (cf. à ce sujet OESTERHELT/OPEL, Statuswechsel von liechtensteinischen Familienstiftungen, EF 2021, 487 ss).

³⁵ Cf. STEFAN OESTERHELT, Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation, FSr 2017, 99 ss, 103.

³⁶ Cf. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2^e éd., Bâle 2019, art. 14, n° 29 ss.

subordonné à l'imposition ordinaire de tous les produits provenant de l'Etat source.³⁷ Une personne imposée d'après la dépense selon l'art. 14 LIFD est donc un «résident» au sens de l'art. 4 par. 1 MC OCDE.

8 Conclusion

Une personne qui est assujettie à l'impôt dans un Etat contractant en raison de son domicile ou de sa résidence permanente est un «résident» au sens de l'art. 4 par. 1 MC-OCDE. Cela vaut même s'il s'agit d'une personne imposée de manière forfaitaire ou selon la *remittance basis*. Le contraire ne peut être déduit de l'art. 4 par. 1, 2^e phrase, MC OCDE.

Ainsi, même une personne imposée au forfait ou selon la *remittance basis* peut en principe bénéficier des avantages de la convention contre les doubles impositions conclue entre son Etat de résidence et la Suisse. Il n'en va autrement que si ces personnes sont explicitement exclues du champ d'application de la convention ou si l'application de la convention est soumise à certaines conditions. De telles dispositions figurent notamment dans les accords avec les Etats qui connaissent une imposition selon la *remittance basis* sur le modèle britannique, comme le Royaume-Uni, l'Irlande, Malte, le Japon et Israël. Les conventions contre les doubles impositions avec le Portugal, la Grèce et le Liechtenstein ne contiennent pas de dispositions spécifiques concernant les personnes imposées de manière

forfaitaire. Par conséquent, les résidents de ces Etats peuvent demander le remboursement de l'impôt anticipé sur la base de la convention de double imposition conclue entre leur Etat de résidence et la Suisse, même si le dividende correspondant n'est pas imposé dans l'Etat de résidence. En effet, le bénéficiaire des avantages conventionnels au titre de la disposition reproduite à l'art. 10 MC OCDE ne contient pas de réserve «*subject to tax*». La réponse négative à la question de l'imposition du dividende dans l'Etat de résidence dans le formulaire 60³⁸ (attestation de résidence) est donc sans conséquence pratique.

Il en va différemment de la convention contre les doubles impositions conclue avec l'Italie, qui ne définit les personnes imposées au forfait à l'art. 4 par. 5 let. b CDI-I comme des «résidents» que si tous les revenus suisses sont imposés de manière ordinaire en Italie. Tel n'est pas le cas d'une personne imposée au forfait en Italie (indépendamment du montant de l'impôt italien ou des revenus suisses), de sorte qu'une personne imposée au forfait en Italie n'est pas un «résident» au sens de l'art. 4 CDI-I et ne peut donc jamais bénéficier des avantages de la convention. Si la Suisse a conclu des conventions contre les doubles impositions avec des Etats qui ne prélèvent pas d'impôt général sur le revenu, celles-ci se caractérisent en règle générale par des exigences accrues en matière de présence. (par exemple au Qatar et aux Émirats arabes unis). Dans ces Etats, le remboursement de l'impôt anticipé doit donc être réellement «abandonné».

³⁷ C'est le cas des accords avec la Belgique, l'Allemagne, l'Italie, la Norvège, le Canada, l'Autriche et les Etats-Unis (cf. n. 6). Sur la situation particulière relative à la France, cf. LOCHER, (n. 36), art. 14, n° 34.

³⁸ Ou dans le formulaire 94 (Portugal) ou 78 (Liechtenstein).