

## **Cas d'exclusion de la qualité de résident Dans le cadre du traité fiscal franco-suisse**

L'article 4 § 5 du traité fiscal précise expressément que ne peuvent être considérés comme résidents, bien qu'ils répondent à la définition des paragraphes 1, 2, 3 et 5 dudit article :

- les **bénéficiaires apparents** de revenus qui transfèrent lesdits revenus à des personnes n'ayant elles-mêmes pas droit aux avantages de la convention (paragraphe 5 a) ;
- les **personnes physiques imposables** sur une base forfaitaire déterminée d'**après la valeur locative** de la ou des résidences qu'elles possèdent (paragraphe 5 b).

Personnes physiques imposées sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou de leurs résidences ( imposition dite au « petit »forfait)

Cette disposition concerne les personnes ,qui bien qu'ayant la qualité de résident de l'un ou l'autre Etat, au sens des critères généraux définis par le traité, ne se trouvent imposées, dans cet Etat, que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elles y possèdent.

Se trouvent ainsi exclues du bénéfice de la convention, en application de l'article 4, paragraphe 5 b :

- du **côté français**, les personnes imposées en application de **l'article 164-C du CGI**, sur la base forfaitaire prévue audit article ;
- du **côté suisse**, les personnes qui se trouvent soumises à **l'impôt sur une base forfaitaire** déterminée à partir du montant du loyer ou de la valeur locative de leur appartement ou du prix de pension (art. 18 bis de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 et dispositions semblables du droit cantonal).

Toutefois, pour l'application de ces dispositions, il y a lieu de considérer qu'une personne assujettie à **l'impôt à forfait** en Suisse a néanmoins la **qualité de résident** de Suisse au sens de l'article 4 de la convention :

- a. Si la **base d'imposition** fédérale, cantonale et communale, est **supérieure à cinq fois la valeur locative** de l'habitation du contribuable ou à une fois et demie le prix de pension qu'il paie, et
- b. Si la base d'imposition cantonale et communale ne s'écarte pas notablement de celle qui est **déterminante pour l'IFD** (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, pour les revenus de source française, lorsqu'ils sont privilégiés par la convention, notamment dividendes, intérêts, redevances de licences.

D. adm. 14 B-2211 n° 7, 10 décembre 1972.

Cette exception aux cas d'exclusion du bénéfice de la convention a été précisée à l'occasion d'entretiens entre représentants des deux administrations fiscales dans le cadre des dispositions prévues à l'article 27 de la convention qui ont permis d'harmoniser les positions des deux parties contractantes qui divergeaient auparavant sur cette question.

L'Administration fédérale suisse des contributions a émis à ce propos **une circulaire en date** du 29 février 1968 comprenant le texte de l'al. 3 ci-dessus complété par le paragraphe suivant :

« Bien entendu, tout autre allégement fiscal qui aurait pour effet d'empêcher une imposition entière des revenus de source française (on pense en particulier à des déductions générales pour

séjours passagers à l'étranger) excluerait également, comme cela a été le cas jusqu'ici, toute prétention aux avantages de la convention. »

### Bénéficiaire apparent

Pour l'administration fiscale, il faut entendre par bénéficiaire apparent, toute personne qui n'a **pas la jouissance réelle des revenus** qu'elle encaisse pour le compte d'une autre personne, **quelle que soit la nature des rapports fiduciaires** existant entre le premier détenteur des revenus et celle qui en a la jouissance définitive et quel que soit le mode de transfert, direct ou indirect, utilisé pour cette transmission.

Se trouve donc exclue du bénéfice de la convention toute personne résidente de l'un ou l'autre Etat au sens des dispositions des paragraphes 1, 2, 3 et 5 de l'article 4 de la convention, à raison des revenus qu'elle encaisse sans en avoir la jouissance effective lorsque le bénéficiaire réel de ces revenus ne possède pas la qualité de résident du même Etat, sans qu'il y ait lieu de s'arrêter à la forme juridique ou à la qualification des rapports fiduciaires existant entre les intéressés (mandataire exprès ou tacite, représentant, gérant d'affaires, broker, nominee, treuhander...)  
D. adm. 14 B-2211 n° 6, 10 décembre 1972.