



Communication-011-DVS-2019-f du 29 avril 2019

Procédure formelle pour les décisions anticipées en matière fiscale / rulings fiscaux dans les domaines impôt fédéral direct, impôt anticipé et droits de timbre

1. Situation de départ

En 2003, la Conférence suisse des impôts, l'Administration fédérale des contributions (AFC) et ce qui s'appelait alors la Chambre fiduciaire (aujourd'hui EXPERTsuisse) ont élaboré en collaboration avec les milieux scientifiques le code de conduite des autorités fiscales, des contribuables et des conseillers fiscaux (ci-après code de conduite; publié dans L'Expert-comptable suisse 2003, pages 1113 ss). Par la présente communication, l'AFC précise ce code de conduite. En cas de doute, la présente communication – qui se réfère tant à l'impôt fédéral direct, à l'impôt anticipé, qu'aux droits de timbre - prend le pas sur le code de conduite.

2. Définition et effets d'un ruling fiscal / délimitations

Une décision anticipée en matière fiscale (ci-après aussi appelée ruling fiscal) est un renseignement contraignant concernant le traitement fiscal d'un état de fait planifié, concret et ayant une incidence fiscale fourni par l'autorité fiscale sur demande correspondante d'un contribuable. Le ruling fiscal vise à assurer une taxation conforme à la loi et ne revêt pas le caractère d'une décision.

Les rulings fiscaux constituent un cas d'application du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance. Il s'agit dans ce contexte de renseignements préalables fournis par l'administration fiscale qui ne revêtent certes pas le caractère de décisions, mais peuvent, conformément aux principes généralement reconnus en matière de protection de la bonne foi (art. 9 Cst.), déployer des effets juridiques liant les autorités (voir parmi tant d'autres l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014, consid. 4.2). Les rulings fiscaux peuvent concerner aussi bien des états de fait uniques (par ex. conséquences fiscales d'une restructuration) que des états de fait durables (par ex. qualification fiscale d'un plan de participation des collaborateurs). Ils peuvent être demandés par le contribuable ou par un représentant dûment autorisé.

Pour que la protection de la confiance placée dans les renseignements des autorités fiscales puisse de bonne foi être invoquée en lien avec un ruling fiscal, les conditions suivantes doivent être remplies (voir par ex. ATF 141 I 161, consid. 3.1):

- le renseignement fourni par l'autorité fiscale doit se rapporter à une situation concrète touchant le contribuable;
- l'autorité fiscale ayant fourni le renseignement doit avoir la compétence pour le faire, ou le contribuable devait avoir des raisons suffisantes de la considérer comme compétente en la matière;

- le contribuable n'était pas à même de reconnaître d'emblée le caractère inexact du renseignement;
- se fondant de bonne foi sur ce renseignement, le contribuable a pris des dispositions qu'il ne peut modifier sans subir de préjudice;
- la situation juridique à la date de réalisation est identique à la situation à la date de fourniture du renseignement, et
- la protection de la confiance dans le renseignement incorrect l'emporte sur l'intérêt à l'application correcte du droit (voir en particulier l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_377/2017 du 4 octobre 2017, consid. 3.2).

Si ces conditions sont toutes remplies, le ruling fiscal déploie son effet contraignant même si la réponse de l'autorité fiscale n'est pas correcte et que des conséquences fiscales contraires à la pratique administrative sont ainsi confirmées pour un état de fait.

Un renseignement général (écrit ou oral) émanant d'une autorité fiscale ne constitue en revanche pas un ruling fiscal. De même, un arrangement fiscal ne déploie pas les effets d'un ruling fiscal. Est réputé arrangement fiscal un accord entre le contribuable et une autorité fiscale visant à établir une réglementation valable pour un état de fait concret, unique ou se répétant, quant à l'existence, à l'étendue ou au mode de l'assujettissement, réglementation qui déroge aux dispositions légales (voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_296/2009 du 11 février 2010, consid. 3.1 avec d'autres références).

3. Compétences de l'AFC

3.1 Impôt fédéral direct

La taxation et la perception de l'impôt fédéral direct sont effectuées par les cantons, sous la surveillance de la Confédération (voir art. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]). Le Département fédéral des finances exerce la surveillance pour le compte de la Confédération (voir art. 102, al. 1, LIFD). L'AFC veille à l'application uniforme de cette loi (voir art. 102, al. 2, LIFD).

Dans le domaine de l'impôt fédéral direct, c'est par conséquent aux autorités cantonales de taxation compétentes en la matière qu'il incombe de délivrer un ruling fiscal. Dans ce domaine, l'AFC fournit le renseignement à titre d'expertise, sous la forme d'une prise de position générale aux fins de l'application de l'impôt fédéral direct (voir par ex. la circulaire n° 37 de l'AFC du 22 juillet 2013 sur l'imposition des participations de collaborateur; ch. 9.3).

Dans des cas spéciaux (concernant par ex. l'homologation de produits du pilier 3a), l'AFC a compétence pour délivrer un ruling en vertu d'une norme légale (voir art. 1, al. 4, de l'ordonnance du 13 novembre 1985 sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance [OPP3; RS 831.461.3]).

3.2 Impôt anticipé et droits de timbre

Pour la perception et le remboursement de l'impôt anticipé, l'AFC, conformément à la teneur de l'article 34, alinéa 1, de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21), arrête toutes les instructions et prend toutes les décisions qui ne sont pas réservées expressément à une autre autorité. Il en découle également que l'AFC a la compétence d'approuver les rulings fiscaux correspondants.

Pour le remboursement de l'impôt anticipé aux personnes physiques sur le territoire suisse, tâche qui a été confiée aux administrations fiscales cantonales, l'AFC veille à l'application uniforme des prescriptions fédérales (art. 34, al. 2, LIA). Dans ce domaine, la répartition des compétences entre les autorités cantonales de taxation et l'AFC quant à la conclusion d'un ruling fiscal est réglée de la même manière que dans le cas de l'impôt fédéral direct (voir ch. 3.1 ci-dessus).

En application de l'article 31 de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT; RS 641.10), l'AFC, pour le domaine des droits de timbre également, arrête toutes les instructions et prend toutes les décisions qui ne sont pas réservées expressément à une autre autorité. Il en découle donc ici aussi la compétence de l'AFC d'approuver les rulings fiscaux correspondants.

4. Exigences de forme et de contenu auxquelles doit satisfaire un ruling fiscal

En ce qui concerne la forme et le contenu, un ruling fiscal doit satisfaire aux points suivants:

- Le ruling fiscal est toujours adressé à l'AFC sous forme écrite.
- Il présente l'état de fait pertinent de façon claire et complète, sous une forme brève et limitée à l'essentiel.
- Les personnes physiques et morales concernées doivent être nommées et désignées sans équivoque.
- Le ruling fiscal mentionne précisément les conséquences fiscales qui devraient découler de l'état de fait présenté.
- Il contient une ou plusieurs requêtes fiscales clairement formulées.
- Il contient les annexes explicatives nécessaires.
- Il doit être rédigé dans l'une des langues officielles de la Suisse. Les éventuelles traductions sont effectuées aux frais du contribuable. En cas d'accord de l'AFC, les annexes rédigées dans une autre langue (en particulier en anglais) peuvent être laissées dans leur version originale.
- Les représentants légaux présentant des rulings fiscaux doivent y annexer de leur propre chef les procurations écrites correspondantes.

L'AFC se réserve le droit de retourner sans autre examen les rulings fiscaux qui ne satisfont pas à ces exigences au contribuable ou à son représentant légal afin qu'il y apporte les améliorations nécessaires.

5. Adresse de contact

Les rulings fiscaux respectant les conditions formelles et matérielles précitées doivent être envoyés aux adresses de contact suivantes:

Par voie postale:

Administration fédérale des contributions
Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre
Ruling DAT
Eigerstrasse 65
3003 Berne

Par voie électronique:

ruling.dvs@estv.admin.ch

6. Effets et révocation d'un ruling fiscal

Si toutes les conditions formelles et matérielles dont est assortie la délivrance d'un ruling fiscal sont remplies et si la demande correspond aux dispositions légales pertinentes, le ruling fiscal est approuvé par la division compétente au sein de l'AFC. Cette approbation est également effectuée par écrit, soit par signature de la demande de ruling, soit par lettre séparée. L'approbation par les autorités fiscales compétentes peut être donnée avec ou sans réserve.

L'évaluation de rulings fiscaux par l'AFC est en règle générale effectuée gratuitement. Cependant, dans certains cas, lorsque les travaux de contrôle et de correction prennent un temps excessif, l'AFC se réserve de facturer un émolument fondé sur l'ordonnance du 21 mai 2014 sur les émoluments pour les décisions et les prestations de l'Administration fédérale des contributions (ordonnance sur les émoluments de l'AFC, OEmol-AFC; RS 642.31).

Une fois approuvé, le ruling fiscal garantit la protection de la bonne foi et protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il place dans les assurances reçues de l'autorité (voir à ce sujet le ch. 2 ci-dessus).

Un ruling fiscal déploie des conséquences juridiques protégeant la confiance placée par un contribuable uniquement dans les limites de l'état de fait qui y est consigné. Si par exemple une caractéristique pertinente de l'état de fait est modifiée ou supprimée après coup, ou si le ruling fiscal n'est pas mis en œuvre comme cela avait été exposé, la protection accordée cesse automatiquement. Dans des cas de ce genre, l'AFC n'a pas non plus à résilier le ruling fiscal.

Les rulings fiscaux portant sur un état de fait durable bénéficient de la protection de la confiance tant qu'ils n'ont pas été révoqués par l'autorité fiscale compétente, que ce soit d'une manière générale ou dans un cas particulier. L'AFC peut assortir l'approbation du ruling fiscal d'une durée de validité. L'AFC révoque elle-même les rulings fiscaux qu'elle a délivrés dans les domaines de l'impôt anticipé et des droits de timbre. Dans les domaines de l'impôt fédéral direct et du remboursement de l'impôt anticipé aux personnes physiques domiciliées en Suisse, l'AFC, en sa qualité d'autorité de surveillance de la Confédération, ordonne par écrit à l'autorité fiscale cantonale de révoquer le ruling fiscal que celle-ci a délivré et en informe le contribuable. En l'absence de cette révocation, l'AFC se réserve le droit de demander à l'autorité fiscale cantonale que la taxation correspondante lui soit notifiée (voir art. 103, al. 1, let. d, LIFD).

La révocation d'un ruling fiscal est effectuée par écrit et prend effet pour l'avenir. Dans certains cas, l'AFC peut accorder au contribuable un délai transitoire jusqu'à l'expiration duquel le ruling fiscal continue de déployer ses effets. L'AFC permet ainsi au contribuable d'adapter ses structures ou les dispositions qu'il a prises à la nouvelle situation juridique découlant de la révocation du ruling.

La protection de la confiance garantie par un ruling fiscal est caduque d'emblée (c'est-à-dire sans résiliation de la part de l'autorité fiscale compétente) lorsque les prescriptions légales applicables changent, lorsqu'une jurisprudence entraîne une modification de la pratique administrative ou lorsque la durée de validité dont l'AFC avait assorti l'approbation du ruling fiscal a expiré. Dans les cas de ce genre, les autorités fiscales n'ont donc ni à résilier ni à révoquer le ruling fiscal concerné.

7. Remarques concernant l'échange international spontané de renseignements sur les rulings fiscaux fondé sur la convention sur l'assistance administrative (SIA)

Depuis le 1^{er} janvier 2018, la Suisse, se fondant sur la convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (modifiée par le protocole du 27 mai 2010, RS 0.652.1, appelée MAC), échange spontanément, c'est-à-dire sans demande préalable, des renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale avec d'autres États contractants. Cet échange ne porte que sur les points clés de la décision anticipée (par ex. indications sur la société assujettie à l'impôt, résumé du contenu du ruling fiscal, etc.), ce qu'il est convenu d'appeler la notification du ruling fiscal. Sont concernées par cet échange les décisions anticipées en matière fiscale délivrées à partir de 2010 et valables le 1^{er} janvier 2018 ou ultérieurement. Avant de procéder à l'échange de renseignements, l'AFC accorde le droit d'être entendu à la société assujettie à l'impôt, comme c'est également le cas dans le cadre de l'assistance administrative sur demande. La procédure suisse en matière d'EAR est soumise à une vérification et à une évaluation lors des examens par les pairs régulièrement effectués par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales.

L'État destinataire de la notification d'un ruling a la possibilité de demander l'intégralité du ruling fiscal au moyen d'un échange de renseignements dans le cadre de l'assistance administrative sur demande en matière fiscale. L'échange spontané de renseignements est effectué sur une base réciproque. Depuis 2017, la Suisse reçoit par conséquent des notifications de ruling de la part d'autres États contractants. L'AFC met ces notifications à la disposition des administrations fiscales cantonales intéressées. Aux fins de l'exécution de l'échange spontané de renseignements, l'AFC a développé une plateforme numérique qui permet une saisie électronique des notifications de ruling et est à la disposition aussi bien des entreprises assujetties à l'impôt que des administrations fiscales cantonales.

8. Validité dans le temps de la communication

La présente communication est valable à partir de sa publication sur le site Internet de l'AFC.