

Robert J. Danon / Jérôme Bürgisser

Clarification jurisprudentielle de questions relatives au ruling fiscal

Commentaires des arrêts du Tribunal fédéral 2C_807/2014 et 2C_529/2014

Dans deux arrêts rendus récemment, notre Haute Cour clarifie la question de l'autorité compétente pour délivrer des rulings en matière d'impôt fédéral direct. Il existait en effet à ce sujet une incertitude suite à un arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 5 octobre 2012. Désormais, la situation est parfaitement claire, dans la mesure où les juges de Mon-Repos ont considéré que l'Administration fédérale des contributions ne disposait pas de compétence parallèle à celle des autorités cantonales pour délivrer des rulings fiscaux en IFD. En outre, le Tribunal fédéral apporte un éclairage important au sujet du délai dont dispose une structure offshore afin d'adapter sa structure lorsqu'un ruling est révoqué par l'administration.

Catégories d'articles : Commentaires d'arrêts

Domaines juridiques : Finances publiques

Proposition de citation : Robert J. Danon / Jérôme Bürgisser, Clarification jurisprudentielle de questions relatives au ruling fiscal, in : Jusletter 12 octobre 2015

Table des matières

- I. Introduction
- II. Résumé des arrêts
 - a. Arrêt 2C_529/2014 du 24 août 2015
 - b. Arrêt 2C_807/2014 du 24 août 2015
- III. Commentaires

I. Introduction

[Rz 1] Le ruling est une pratique largement répandue en Suisse. En matière d'impôts directs, il s'apparente en réalité aux renseignements octroyés par les autorités administratives et n'est pas considéré comme une décision de constatation¹. Sa protection est donc régie par le principe constitutionnel de la bonne foi. Ainsi, pour qu'un ruling erroné demeure contraignant pour l'administration, les cinq conditions suivantes doivent être remplies : (i) un renseignement dans un cas concret, (ii) dont l'inexactitude manifeste ne pouvait pas être décelée par le contribuable (iii) a été octroyé par une autorité compétente (iv) à la suite duquel le contribuable a pris des dispositions irréversibles (v) et la loi ne devait pas avoir changé depuis l'octroi du ruling².

[Rz 2] Cela étant, à la suite d'une décision rendue par le Tribunal fédéral le 5 octobre 2012³, la troisième condition, celle de l'autorité compétente, était devenue controversée en matière d'impôt fédéral direct (IFD). En effet, dans un *ober dictum*, notre Haute Cour avait laissé entendre que la validité d'un ruling dépendait également de l'implication de l'Administration fédérale des contributions (AFC) dans l'octroi de celui-ci⁴.

[Rz 3] Dans une espèce genevoise datant du 10 décembre 2012, notre Haute Cour semblait avoir persisté dans cette voie en jugeant, au sujet d'un accord de procédure⁵, qu'il ne pouvait déployer d'effets en matière d'IFD dans la mesure où ce dernier n'avait pas été conclu par l'autorité compétente en la matière, à savoir l'Administration fédérale des contributions et que rien n'indiquait non plus que celle-ci ait ratifié la convention par la suite⁶.

II. Résumé des arrêts

a. Arrêt 2C_529/2014 du 24 août 2015

[Rz 4] Dans cette première affaire zurichoise, deux contribuables avaient investi dans une Limited Partnership en Australie. S'agissant de l'impôt fédéral direct, l'Administration fédérale des

¹ En matière d'impôts indirects, la situation se présente différemment. En effet, tant en matière d'impôt anticipé (art. 41 let. b LIA), de droit de timbre (art. 38 let. b LT) que de taxe sur la valeur ajoutée (art. 82 TVA, étant précisé que l'article 69 LTVA est en réalité), il existe pour le contribuable la possibilité de demander une décision en constatation au sujet du traitement fiscal d'une opération envisagée.

² Cf., parmi d'autres, arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014, consid. 4.2; JÉRÔME BÜRGISSE, Du ruling fiscal, in : RDAF 2014 II pp. 407ss; GANI RAPHAEL, Ruling fiscal, un contrat de confiance ? In : Risque(s) et droit., 2010, pp. 123ss.

³ ATF 139 II 78

⁴ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_708/2011, RDAF 2013 II 445, 457, consid. 4.3.2.

⁵ Au sujet de la différence entre les accords de procédure et les rulings fiscaux, cf., JÉRÔME BÜRGISSE, Du ruling fiscal, in : RDAF 2014 II p. 402.

⁶ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_603/2012 du 10 décembre 2012, consid. 6.2.

contributions avait délivré à ces deux contribuables suisses un ruling aux termes duquel les intérêts débiteurs payés par la Limited Partnership en Australie à ses créanciers étaient déductibles conformément à l'art. 33 al. 1 let. a de la loi Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) dans le chapitre fiscal des époux domiciliés en Suisse⁷. Cela étant, pour les périodes fiscales 2006 et 2007, l'administration cantonale de taxation – qui n'avait pas été consultée pour le ruling – refusa la déduction des intérêts litigieux. Tant la Commission de recours en matière fiscale que le Tribunal administratif du Canton de Zurich rejetèrent les recours des contribuables, demandant à ce que la protection de la bonne foi dans les assurances qu'ils avaient reçues de l'AFC leur soit octroyée.

[Rz 5] En premier lieu, le Tribunal fédéral rappelle dans cette première affaire qu'il n'est pas contesté que l'autorité cantonale, en raison de sa compétence de taxer pour l'impôt fédéral direct, peut délivrer des rulings au contribuable. Conséquemment, la question à résoudre est bien celle de savoir si l'Administration fédérale des contributions dispose d'une compétence *concurrente* de délivrer de tels rulings fiscaux⁸.

[Rz 6] Après avoir énoncé les dispositions de la LIFD relatives à la répartition des compétences entre les administrations cantonales de l'impôt fédéral direct et l'AFC (articles 102, 103 et 128 LIFD), notre Haute Cour rappelle deux arrêts publiés aux ATF 121 II 473 et 124 II 383, dans lesquels elle avait eu à traiter de la question de la compétence de l'autorité en lien avec des décisions de constatation au sujet du traitement fiscal d'opérations à venir⁹. Elle avait ainsi considéré que la compétence de rendre une décision en constatation, si tant est que cela fût possible¹⁰, qui faisait suite à une demande d'une société d'assurance désirant savoir si ses modèles de contrats remplissaient les conditions nécessaires pour que les prestations fussent déductibles par les contribuables au sens de l'article 24 let. b LIFD, devait revenir à l'autorité cantonale de taxation et non à l'autorité en charge de la surveillance, soit l'AFC¹¹.

[Rz 7] Ainsi, établissant l'analogie avec ses arrêts publiés au recueil officiel, le Tribunal fédéral considère qu'il convient de s'en tenir à ces jurisprudences et d'admettre la même conclusion en ce qui concerne les rulings fiscaux, à savoir que seule l'autorité cantonale de taxation peut délivrer un ruling à l'exception de l'Administration fédérale des contributions¹². En outre, cette solution est en adéquation avec la doctrine majoritaire¹³ s'étant prononcée à la suite des incertitudes provoquées

⁷ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_529/2014 du 24 août 2015, point A de l'état de fait.

⁸ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_529/2014 du 24 août 2015, consid.3.1.

⁹ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_529/2014 du 24 août 2015, consid.3.2.

¹⁰ Dans l'ATF 121 II 473, le Tribunal fédéral a laissé la question indécise de savoir si, en matière d'IFD, il existait un droit à une décision de constatation sur les conséquences fiscales d'une opération commerciale envisagée (consid. 4d). Cette question a toutefois reçu une réponse négative postérieurement. En effet, dans l'ATF 124 II 383, le Tribunal fédéral considéra que, dans ce cas de prévoyance personnelle libre (pilier 3b), dont l'ATF 121 II 473 faisait l'objet, l'obligation de faire reconnaître préalablement le modèle de contrat par l'Administration fédérale des contributions n'existait pas. Ainsi, si l'on devait arrêter les conséquences fiscales d'un acte juridique donné dans le domaine du pilier 3b par une décision en constatation susceptible de recours, il s'agirait d'une soumission consultative préalable d'une question à la justice fiscale. Or, une telle procédure ne pouvait faire partie des tâches de la procédure judiciaire. En revanche, dans le domaine du pilier 3a, objet de l'ATF 124 II 383, une procédure de reconnaissance particulière était cependant expressément prévue et cette procédure devait également assurer la protection juridique garantie par la loi. Conséquemment, en matière de pilier 3a, au contraire du pilier 3b, l'autorité compétente était fondée à rendre une décision de constatation.

¹¹ ATF 121 II 473, c. 3 p. 481 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_529/2014 du 24 août 2015, consid.3.3.1.

¹² Arrêt du Tribunal fédéral 2C_529/2014 du 24 août 2015, consid.3.3.2.

¹³ BROGER URBAN/AEBI LUKAS, Bindungswirkung kantonalen Steuerrulings für die direkte Bundessteuer, ST 2013 p. 607 ; DANON ROBERT/BÜRGISSE JÉRÔME, in : la jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2013, RJN 2013 pp. 86ss ; BÜRGISSE JEROME, Du ruling fiscal, RDAF 2014 II pp. 411ss ; CASANOVA HUGO, Die

par les considérants de l'ATF 139 II 78 au sujet des rulings fiscaux.

[Rz 8] Cela étant et en l'espèce, notre Haute Cour accorda tout de même la protection de la bonne foi au contribuable. En effet, il échoyait de considérer que le manque de compétence parallèle de l'AFC pour délivrer des renseignements contraignants au sujet de conséquences fiscales d'une opération envisagée en matière d'impôt fédéral direct n'était pas clairement réglée par la jurisprudence, pas plus qu'elle ne l'était du reste par la loi. En d'autres termes, l'incompétence de l'AFC n'était pas évidente¹⁴. En outre, le comportement dans le cas d'espèce de l'AFC était de nature à renforcer la confiance du contribuable au sujet de sa compétence¹⁵. Enfin, l'instance inférieure, qui avait reproché au contribuable son manque de discernement en raison du fait que c'était la division juridique et non la section matériellement compétente de l'AFC qui avait délivré le ruling, devait être écartée. En effet, de jurisprudence constante, le contribuable privé n'est pas censé connaître la répartition interne des compétences au sein de l'administration elle-même¹⁶.

[Rz 9] Conséquemment, la protection des contribuables dans l'assurance qui leur avait été faite par l'AFC devait être protégée.

b. Arrêt 2C_807/2014 du 24 août 2015

[Rz 10] Dans cette affaire, d'importance pratique pour les groupes de sociétés mais dont le raisonnement est controversé en doctrine¹⁷, une société financière sise dans le canton de Zoug, X Finanz AG, déployait une activité de financement. Cette activité était conduite à partir d'un bureau loué par la société aux Iles Caïmans et employant quatre personnes à temps très partiel (20%) et sur une base non-exclusive. La charge salariale liée à ces quatre employés était de l'ordre de USD 50'000.-. Comparativement, le total du bilan était respectivement de CHF 365'000'000.- en 2005 et de CHF 520'394'471.- en 2006. Le compte de résultat, quant à lui, se composait de produits d'intérêts de l'ordre de CHF 16'000'000.- en 2005 et de CHF 18'000'000.- en 2006. Dès lors qu'il s'agissait d'un groupe suisse, ces intérêts provenaient de prêts octroyés à des sociétés du groupe sises en Suisse¹⁸.

[Rz 11] Litigieuse en l'espèce était donc la question de savoir si X Finanz AG disposait aux Iles Caïmans d'un établissement stable conduisant à l'exemption de ses bénéfices suivant l'art. 52 al. 1 LIFD.

[Rz 12] Reconnaisant l'existence de l'établissement stable aux Iles Caïmans, l'administration cantonale des impôts de Zoug avait confirmé le 10 août 1999 à la société zougaise qu'elle ne se verrait

steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2012, ASA 82 pp. 538ss; GLAUSER PIERRE-MARIE/BEUSCH MICHAEL, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 2013, p. 260; OESTERHELT STEFAN, Bindungswirkung kantonaler Steuerrulings gegenüber ESTV, StR 2013 191, p.194; *le même*, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2013), SZW 2014 p. 87; SANER HANSPETER/SEILER ISABELLE/KOBIERSKI MARLENE, Offshore-Finanzierung von schweizerischen Konzernen, ST 2013 p. 231.

¹⁴ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_529/2014 du 24 août 2015, consid.4.1.

¹⁵ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_529/2014 du 24 août 2015, consid.4.2.

¹⁶ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_529/2014 du 24 août 2015, consid.4.3.

¹⁷ Cf., notamment, DANON ROBERT, Bénéfices « offshore » et exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD : analyse de l'arrêt rendu par le Tribunal Fédéral le 5 octobre 2012. *Dogmatik und Praxis im Steuerrecht : Festschrift für Markus Reich* 2014, pp. 355-370, 2014; DANON ROBERT, Le principe de territorialité de l'impôt à l'épreuve de la planification fiscale des entreprises : réflexions à propos de l'ATF 139 II 78 (arrêt 2C_708/2011, du 5 octobre 2012). RDAF 2013 II pp. 429-444; DANON ROBERT/BÜRGISSE JÉRÔME, in : la jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2013, RJN 2013 pp. 84ss.

¹⁸ ATF 139 II 78, in RDAF 2013 II 445, consid. 3.2.1.

pas imposée sur les produits des intérêts, dans la mesure où ils devaient être alloués précisément à l'établissement stable situé sur les Iles Caïmans¹⁹. Cela étant, par pli du 9 février 2005, l'administration cantonale fit savoir à la société X. Finanz AG que l'AFC était d'avis que l'activité déployée alors sur les Iles Caïmans ne correspondait pas à une activité économique propre à un établissement stable, et que cette dernière avait ordonné à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct de refuser la répartition fiscale internationale initiale, respectivement l'exemption des produits d'intérêt litigieux, dès le 1^{er} janvier 2005²⁰.

[Rz 13] A la suite d'un contentieux en instance cantonale, le Tribunal fédéral accueille dans son arrêt du 5 octobre 2012 l'argumentaire de l'Administration fédérale des contributions et considéra qu'il n'existait pas d'établissement stable aux Iles Caïmans, et ce en raison du fait que les activités déployées outre-mer manquaient de substance²¹. Conséquemment, elles ne satisfaisaient pas aux critères de l'exercice d'une activité commerciale d'une entreprise suisse à l'étranger²². Cela étant, le Tribunal fédéral renvoya la cause aux juges cantonaux afin qu'ils établissent si et dans quelle mesure l'AFC avait été impliquée dans l'octroi du ruling en 1999, auquel cas cet élément aurait fondé un effet direct du principe de la confiance du contribuable envers l'AFC²³.

[Rz 14] La cause fût donc à nouveau instruite par le Tribunal administratif zougais et, à la suite de son arrêt rendu le 26 juin 2014, notre Haute Cour se vit à nouveau saisie de l'affaire, mais sous l'angle de la protection de la bonne foi cette fois-ci. Dans l'arrêt commenté, le Tribunal fédéral connut trois questions, à savoir (i) la compétence de l'AFC de délivrer des rulings en matière d'IFD, (ii) à partir de quelle date le contribuable ne pouvait plus légitimement placer la confiance qu'il avait dans les assurances reçues et (iii) de quel laps de temps disposait la contribuable pour adapter sa structure suite à la révocation du ruling.

[Rz 15] S'agissant de la première question, le Tribunal fédéral réplique à l'identique son raisonnement que nous avons explicité aux paragraphes 6 du présent commentaire²⁴. On peut donc y renvoyer.

[Rz 16] S'agissant de la deuxième problématique, notre Haute Cour relève que le contribuable ne pouvait plus, eu égard au contenu de la lettre de l'administration cantonale des impôts, placer encore sa confiance dans le ruling après le 9 février 2005²⁵. Dès lors, la date du premier arrêt du Tribunal fédéral (soit le 5 octobre 2012) considérant que la structure offshore ne constituait pas un établissement stable, n'avait pas d'impact sur cette question.

[Rz 17] Enfin, et c'est là certainement le point le plus intéressant de cette cause, le Tribunal fédéral a eu à se prononcer sur l'argumentation de l'instance précédente, selon laquelle l'on devait octroyer un délai jusqu'au 31 décembre 2006 au contribuable pour adapter sa structure. Pour notre Haute Cour, il n'en est rien. En effet, au vu de la « légèreté »²⁶ de la structure aux Iles Caïmans, un

¹⁹ ATF 139 II 78, in : RDAF 2013 II 445, point A.b.

²⁰ ATF 139 II 78, in : RDAF 2013 II 445, point A.b. ATF 139 II 78, in : RDAF 2013 II 445, point A.b.

²¹ Pour une analyse critique de ces considérations, cf., DANON ROBERT, Le principe de territorialité de l'impôt à l'épreuve de la planification fiscale des entreprises : réflexions à propos de l'ATF 139 II 78 (arrêt 2C_708/2011, du 5 octobre 2012). RDAF 2013 II pp. 429-444.

²² ATF 139 II 78, in : RDAF 2013 II 445, consid. 3.2.3.

²³ ATF 139 II 78, in : RDAF 2013 II 445, consid. 4.3.2.

²⁴ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_807/2014 du 24 août 2015, consid.3.

²⁵ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_807/2014 du 24 août 2015, consid.4.

²⁶ « Bei näherer Betrachtung rechtfertigt sich eine solche grosszügige und lange Übergangsfrist indes nicht : Die auf den Cayman Islands vorhandenen Strukturen (vier Teilzeitmitarbeitende mit Arbeitspensen von je

délai aussi généreux d'adaptation ne se justifiait guère. Ainsi, les juges de Mon-Repos accordèrent un délai d'adaptation pour la période fiscale 2005 uniquement. Conséquemment, dès le 1^{er} janvier 2006, les bénéfices initialement attribués à l'établissement stable à l'étranger devaient être imposés en Suisse²⁷.

III. Commentaires

[Rz 18] Ces deux arrêts du Tribunal fédéral clarifient pour la pratique un point important en ce qui concerne la compétence de l'AFC au sujet des rulings en matière d'IFD. Ce faisant, la Haute Cour dissipe les incertitudes qui avaient été créées suite à son arrêt du 5 octobre 2012 : seules les autorités cantonales de taxation disposent de la compétence de délivrer des rulings en matière d'impôt fédéral direct, en plus de leur compétence non contestée de délivrer des renseignements contraignants en matière d'ICC.

[Rz 19] Les considérants du deuxième arrêt mettent ensuite en exergue qu'il existe un risque important que lorsqu'un ruling au sujet d'une offshore est révoqué en raison du fait que ladite structure offshore n'a pas ou trop peu de substance, l'entité suisse se fasse taxer sur les revenus *a priori* attribuables à l'étranger de manière extrêmement rapide. Plus généralement, cette approche confirme à notre sens la tendance récente du Tribunal fédéral à appréhender de manière plus sévère les structures impliquant des paradis fiscaux²⁸.

[Rz 20] Enfin, il échet de noter que dans le premier arrêt, le contribuable, associé et conseiller fiscal d'une entreprise active dans le domaine fiscal, avait formulé manifestement pour lui-même la demande de ruling à l'AFC, et ce au nom de la société pour laquelle il travaillait. En instance cantonale, le Tribunal administratif lui avait alors fait grief de ne pas s'être rendu compte que le ruling n'avait pas été signé par la section de l'estimation des titres mais par le service juridique. Or, en réfutant le grief de l'autorité intérieure, il est intéressant de noter que notre Haute Cour appliqua au contribuable professionnel du droit fiscal sa jurisprudence rendue dans le cas où des profanes du droit²⁹ étaient en cause. Reste à savoir si cette analogie appliquée aux professionnels fiscaux sera confirmée dans le futur.

ROBERT DANON, Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Lausanne, Of Counsel, Bär&Karrer Genève/Zürich

JÉRÔME BÜRGISSER, assistant-doctorant à l'Université de Lausanne, Titulaire du brevet d'avocat

20%) sind als « schlank » zu bezeichnen (so schon BGE 139 II 78 E. 3.2.1 S. 89). Von « komplexen internationalen Verhältnissen » kann hier keine Rede sein. Entgegen der Vorinstanz sehen denn auch die Arbeitsverträge der vier Mitarbeiter keine Kündigungsfrist von sechs, sondern von bloss vier Monaten vor. Die Beschwerdegegnerin hat denn auch nicht dargelegt, welche konkreten Umstrukturierungsmassnahmen notwendig gewesen wären bzw. dass diese einen erheblichen Zeitaufwand verursacht hätten » (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_807/2014 du 24 août 2015, consid.5.4).

²⁷ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_807/2014 du 24 août 2015, consid.5.4.

²⁸ Cf, par exemple et au sujet de l'administration effective, arrêt du Tribunal fédéral 2C_1086/2012 du 13 mai 2013.

²⁹ ATF 101 Ia 92, consid.3b, p. 100.