

# Ruling fiscal: un contrat de confiance?

par

RAPHAËL GANI\*

1. Problématique	123
2. Précisions terminologiques et définition	125
3. Nature juridique du ruling fiscal	126
3.1 Ce que le ruling fiscal n'est pas	127
3.2 Nature juridique fonction de l'existence d'une base légale	129
4. Le ruling fondé sur une base légale	131
4.1 L'existence d'une base légale	132
4.2 Un état de fait détaillé et complet	135
5. Le ruling sans base légale (informel)	136
5.1 Généralités	136
5.2 La protection accordée par le principe de la bonne foi	138
5.2.1 Une situation concrète et un contribuable déterminé	139
5.2.2 Une autorité compétente	140
5.2.3 Une erreur qui n'est pas reconnaissable	140
5.2.4 La prise de dispositions concrètes sur la base du renseignement obtenu	141
5.2.5 Absence de changement de loi	143
5.3 Conclusion	144
6. Propositions de lege ferenda	145
6.1 Adoption d'une base légale en matière d'impôts directs	145
6.2 Mode de publication des accords préjudiciels	146

## 1. Problématique

La majorité des contribuables agissent sans penser à l'impact de leurs actes sur le plan du droit fiscal. C'est-à-dire qu'ils n'analysent – ni ne chiffrent – le montant

\* Docteur en droit (Lausanne, 2007), Titulaire du brevet d'avocat, Chargé de cours en droit fiscal à l'Université de Lausanne.

d'impôt qui sera dû lorsqu'ils achètent une voiture, se marient, augmentent leur dette hypothécaire pour financer des travaux d'entretien de leur immeuble, voire rédigent leur testament.

Or, la loi peut ne pas être univoque et faire l'objet de plusieurs interprétations. Cet aspect est particulièrement exacerbé dans la loi fiscale par la complexité de la matière et les changements fréquents voulus par le législateur. Cette incertitude légale dès lors est problématique pour le contribuable qui veut connaître le traitement fiscal *ex ante* d'une opération qu'il envisage d'effectuer, soit avant de l'avoir formellement conclue.

Imaginons par exemple un propriétaire immobilier qui souhaite effectuer des travaux dans sa maison et qui veut s'assurer que les travaux envisagés constituent bien, aux yeux de l'autorité fiscale, des travaux d'entretien et non des plus-values apportées à l'immeuble<sup>1</sup>. Ou encore une entreprise exploitée en raison individuelle, qui doit être transformée en société de capitaux, et qui souhaite s'assurer que les conditions de la neutralité fiscale sont bien réunies<sup>2</sup>.

Dans toutes ces situations, où un besoin d'assurance est nécessaire, le contribuable a la possibilité, en pratique, de requérir un *ruling* de l'administration fiscale. Il s'agit d'un document écrit dans lequel le contribuable décrit le traitement fiscal provoqué par les actes envisagés. Il requerra alors l'accord<sup>3</sup> de l'autorité fiscale quant aux conséquences fiscales décrites. Une fois l'accord de l'administration obtenu, le «risque fiscal» de la transaction pour le contribuable devrait ainsi être réduit à zéro. C'est ce que certains auteurs ont qualifié de «sécurité par la confiance»<sup>4</sup>.

Toutefois, il est arrivé que l'administration ne respecte pas l'engagement pris dans le *ruling*. Peu nombreuse, la jurisprudence en la matière a pris parfois une tournure surprenante, paraissant à maints égards éloignée de la pratique. Dans certaines circonstances, les tribunaux ont refusé de reconnaître le caractère contraignant de l'accord conclu entre le fisc et le contribuable. Il y a donc lieu d'examiner, et ce sera l'objet principal de la présente étude, si et cas échéant à quelles conditions, un *ruling* fiscal est contraignant pour l'administration fiscale. En d'autres termes, est-ce que le recours à un *ruling* en matière fiscale constitue réellement une garantie au niveau de la sécurité juridique, ou au contraire, les conditions pour qu'il lie l'administration sont-elles tellement strictes, que l'instrument n'engendre que des risques?

<sup>1</sup> Les premiers étant déductibles du revenu imposable, les seconds ne l'étant pas, cf. art. 32 al. 2 LIFD.

<sup>2</sup> Cf. art. 19 LIFD.

<sup>3</sup> En règle générale, l'administration appose sur le courrier reçu une mention «bon pour accord», accompagnée de la signature des personnes compétentes.

<sup>4</sup> MENZEL ALLENDE M./MOLNAR M., «Rulingpraxis MWST, Absicherung durch vertrauen», *Revue fiscale* 2006, p. 986.

La pratique du ruling décrite précédemment est bien ancrée dans le quotidien des administrations fiscales des cantons suisses et de l'Administration fédérale des contributions (AFC). La terminologie utilisée varie toutefois, puisque l'on parle «ruling» dans celle anglo-saxonne. Une brève mise au point des définitions s'imposait donc avant toute chose (*infra* ch. 2).

Avant d'examiner si le ruling en tant que tel constitue un risque ou une garantie, la nature juridique de l'instrument doit être examinée: est-ce une décision? Existe-t-il une possibilité de contester un éventuel refus de l'Administration de conclure un ruling? Est-ce un déni de justice? (*infra* ch. 3).

## 2. Précisions terminologiques et définition

Il n'existe en Suisse aucune définition légale du ruling, au sens décrit précédemment. De tels accords interviennent dans des circonstances et pour des impôts très différents<sup>5</sup>. Or, ce n'est qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007 que la LIA et la LT ont disposé d'une base légale expresse admettant que l'Administration fédérale des contributions délivre des renseignements de manière contraignante<sup>6</sup>.

Ces ancrages législatifs font unanimement référence à la notion de «renseignements». Cette référence est cohérente si l'on considère que la problématique a traditionnellement été abordée sous l'angle de la protection apportée par le principe de la bonne foi<sup>7</sup> dans le cadre de renseignements erronés donnés par l'Administration. En outre, cette notion prend bien en considération l'aspect unilatéral du ruling fiscal suisse. Fondé sur ces éléments, on proposera la définition suivante: le ruling fiscal est une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir.

Le ruling est connu d'autres ordres juridiques. Aux Etats-Unis, la procédure d'*Advance ruling* permet au contribuable d'obtenir un renseignement anticipé qui lie l'administration fiscale américaine<sup>8</sup>. En Belgique existe un système de déci-

<sup>5</sup> Pour un cas d'application, cf. l'arrêt du TF du 10 octobre 2006, Archives 76, p. 748.

<sup>6</sup> Cf. *infra* ch. 4.

<sup>7</sup> Cf. *infra* ch. 5.2.

<sup>8</sup> GIVATI Y., « Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings », 29 *Virginia Tax Review* (2009), p. 3; CULBERTSON R./HALPHEN CH., *US Report, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXXIVb, 1999, p. 627; SHANNON H., « Rechtsicherheit im US-amerikanischen Steuerverfahren durch den Erwerb eines «ruling» », *RIW* 1986 p. 981. Les Etats-Unis connaissent également un système de ruling spécifique au domaine des prix de transfert, dit *Advance Pricing Agreement*: BAUEN M./GANI R., *La fiscalité internationale des Etats-Unis*, Zurich, 2009, p. 206. Sur les perspectives d'uniformisation du ruling sur le

sions anticipées en matière fiscale, instauré par la loi du 24 décembre 2002. La procédure mise en place des accords fiscaux préalables garantit au contribuable la sécurité juridique dans l'intégralité de la matière fiscale<sup>9</sup>. On notera que l'administration fiscale belge recourt également au terme de *ruling* dans ses instructions officielles<sup>10</sup>. D'autres termes peuvent apparaître en lien avec l'obtention d'un *ruling*, en fonction des différentes législations et pratiques nationales. Ainsi, en France, où une disposition législative générale relative au *ruling* est absente, le mot «rescrit» est ressorti<sup>11</sup>. L'Autriche connaît un système comparable intitulé «ExpressAntwort System» du Bundesministerium für Finanzen (EAS)<sup>12</sup>. Ce système s'applique avant tout en matière internationale, par exemple dans le cadre de l'interprétation d'une convention de double imposition. Il est intéressant de noter que ce *ruling* n'est pas contraignant, mais qu'il est malgré tout largement utilisé pour obtenir une détermination anticipée de l'administration fiscale.

Avec ce trop bref tour d'horizon, il est frappant de constater que les différentes terminologies reflètent l'ambiguïté et le flou qui règnent sur la notion juridique. Il n'est en effet pas indifférent de recourir au terme de «renseignement contraignant» comme le fait la loi suisse, de décision anticipée, dans la législation américaine, ou d'accord avec le fisc, comme l'instrument est souvent perçu en pratique. Cela montre la nécessité d'un examen relatif à la nature juridique.

### 3. Nature juridique du *ruling* fiscal

Les praticiens (avocats, fiduciaires) écrivent tous les jours ou presque à l'administration fiscale pour «ruler»<sup>13</sup> un état de fait. Il est donc naturel que tous estiment que le document obtenu, contenant le «bon pour accord»<sup>14</sup>, constitue un

plan européen, cf. ROMANO C., *Advance Tax Rulings And Principles Of Law: Towards a European Advance Tax Rulings System*, Amsterdam, 2002.

<sup>9</sup> FORESTINI R., «Les décisions anticipées en matière fiscale en Belgique après la loi du 24 décembre 2002», in: *Le droit fiscal des entreprises en 2003*, Bruxelles, 2003 p. 469; FORESTINI R., «Les accords avec l'administration fiscale», *Les Dossier du Journal des tribunaux*, 2003; ELLIS M., «Rapport belge», *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXXIVb, 1999, p. 75.

<sup>10</sup> SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL, *Le Ruling*, Collection Fisc et Citoyen n° 7, 2003.

<sup>11</sup> GOUTHIÈRE B., «Rapport français», *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXXIVb, 1999, p. 357.

<sup>12</sup> Cf. par exemple l'EAS 3087 en relation avec une société de personnes active dans la gestion de fortune avec un établissement stable en Croatie, EAS-Auskunft des BMF, GZ BMF-010221/2419-IV/4/2009 du 21 septembre 2009.

<sup>13</sup> Du français: un *ruling*, substantif; ruler, verbe. En anglais, «to rule», rendre un jugement, prononcer une décision.

<sup>14</sup> En allemand «Einverstanden», cf. par exemple, CAVALTI U., «Gütliche Verständigung vor Instanzen der Verwaltungsrechtspflege», *PJA* 1995, p. 175.

document qui lie l'administration fiscale, sans qu'il y ait à s'interroger sur sa nature juridique.

Fondamentalement, la nature juridique du ruling dépend de l'existence ou non d'une base légale autorisant l'administration fiscale à agir. Il faut donc distinguer entre les rulings conclus sur la base d'une disposition légale et les autres rulings. On ne peut ainsi pas, comme cela a été fait en doctrine, procéder à un examen dans l'abstrait, mais il faut plutôt décrire la nature juridique du ruling de manière relative.

Pour les motifs qui vont être présentés, le ruling fiscal doit être qualifié soit de décision constatatoire, s'il se fonde sur une base légale, soit d'acte matériel, s'il n'y a pas de base légale (*infra* ch. 3.2.). Au préalable, il sied d'expliquer en quoi les autres options envisagées par la doctrine ne sont pas pertinentes (*infra* ch. 3.1.).

### 3.1 Ce que le ruling fiscal n'est pas

«A mi-chemin entre la décision et le contrat de droit privé se situe une figure hybride: le contrat de droit administratif», selon MOOR<sup>15</sup>. D'une manière générale, un contrat peut être qualifié de contrat de droit administratif si son objet est régi par le droit public<sup>16</sup>. La doctrine qui soutient que le ruling constitue un tel contrat<sup>17</sup> ne prend pas en considération l'existence ou non d'une base légale. Cela n'a toutefois guère d'importance puisque la figure du contrat de droit administratif doit de toute façon être exclue.

En effet, la notion même de contrat suppose l'existence d'un acte bilatéral, soit d'un acte conclu entre les parties et faisant loi entre elles. En outre, dans le cadre d'un contrat, les parties traitent sur un pied d'égalité. Il y a contrat de droit administratif lorsque l'objet du contrat est régi par le droit public, par quoi il faut entendre la prestation déterminante ou la prestation caractéristique<sup>18</sup>. Or, on voit mal comment, dans les circonstances qui nous intéressent, un rapport bilatéral pourrait être noué. Il ne peut s'agir que de l'application de la loi à un état de fait déterminé. Il ne peut en aucun cas s'agir d'un acte bilatéral. L'administration ne peut rien faire d'autre que de présenter unilatéralement son interprétation des dispositions légales. La conclusion d'un contrat suppose que chaque partie consente à certaines concessions pour parvenir à un accord. Or, l'autorité fiscale ne peut qu'appliquer la loi à un état de fait déterminé de manière identique pour tous les administrés. L'idée

<sup>15</sup> MOOR P., *Droit administratif*, volume II, Berne, 2002, p. 353.

<sup>16</sup> NGUYEN M.- S., *Le contrat de collaboration en droit administratif*, Berne, 1998, p. 101; MOOR, *idem*, p. 384.

<sup>17</sup> CAVALTI, *supra* note 14, p. 175; RICKLI P., *Die Einigung zwischen Behörden und Privaten im Steuerrecht*, Bâle, 1987, p. 103.

<sup>18</sup> MOOR, *supra* note 15, p. 363; HÄFELIN U./MÜLLER G./UHLMANN F., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Zürich, 2005, No 1058; RDAF 2008 I 361.

même de contrat est donc antinomique à la notion d'activité d'une autorité fiscale, domaine dans lequel le principe de la légalité est si important<sup>19</sup>.

L'hypothèse d'un changement de pratique ou de loi illustre ce caractère nécessairement unilatéral du ruling. S'il s'agissait véritablement d'un contrat de droit public, l'administration fiscale serait alors contrainte, lors de chaque changement de pratique, d'aviser – de notifier – le contribuable concerné de la résiliation de l'accord<sup>20</sup>. Or, force est de constater que non seulement telle n'est pas la pratique des administrations à l'heure actuelle, mais surtout que la résiliation écrite de l'accord supposerait que le fisc gère une base de données avec tous les rulings conclus, leur objet et la partie contractante. Bien évidemment, une telle solution n'est pas envisageable. Cet argument tiré de la pratique n'est évidemment pas déterminant en soi. Il permet seulement d'illustrer le fait que même en présence d'une base légale autorisant le fisc à conclure un ruling, celui-ci ne conclut pas un contrat mais rend unilatéralement une décision. Pour ces motifs, la figure du contrat de droit administratif doit être exclue.

Deux instruments juridiques particuliers perturbent quelque peu la présentation du caractère naturellement unilatéral du ruling qui vient d'être faite.

Le premier est la proposition de règlement, au sens des art. 188 LI-VD. Dans le cadre de la procédure de réclamation à l'encontre d'une décision de taxation en matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 188 al. 1 LI-VD prévoit que «l'Administration cantonale des impôts élucide les faits. Elle convoque le contribuable si elle le juge nécessaire ou s'il le demande. Elle arrête des *propositions de règlement* qu'elle soumet au contribuable. S'il les admet, la réclamation tombe». Dans ce cas, le fisc établit une offre de contrat qui peut être acceptée ou non par le contribuable. Si elle est acceptée, l'autorité fiscale est alors liée par son offre.

L'analogie pourrait être engageante, mais se heurte au fait qu'elle n'est applicable qu'après la naissance du litige, ou, à tout le moins, après la réalisation de l'élément déclencheur de l'impôt. Ce n'est cependant qu'une fois la décision de taxation rendue qu'une réclamation ou une procédure amiable peut être envisagée. Or, dans sa description relevante ici, le ruling apparaît avant la décision de taxation et avant la réalisation de l'élément déclencheur de l'impôt. On ne saurait donc catégoriser sans autre le ruling en tant que proposition de règlement.

Deuxièmement, le ruling pourrait être rapproché de la transaction judiciaire. En matière de droit public, celle-ci est réglée en partie dans la PA pour les autorités fédérales et en partie dans les lois cantonales de procédure administrative. Sur le

<sup>19</sup> Art. 127 al. 1 Cst. féd.; BLUMENSTEIN E./LOCHER P., *System des schweizerischen Steuerrechts*, Zürich, 2002, p. 5 s.; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, 2007, § 1 n. 3; RYSER W./ROLLI B., *Précis de droit fiscal suisse*, 2002, p. 3

<sup>20</sup> Dans ce sens, sans se prononcer sur la qualification juridique du ruling, et sans confronter les conséquences de cette position avec la pratique, MORF C./MÜLLER A./AMSTUTZ TH., «Schweizer Steuerruling – Erfolgsmodell und Werthaltigkeit», *L'expert comptable suisse* 2008, p. 816.

plan fédéral, l'art. 33a PA, en vigueur depuis le 1er janvier 2007, met en place une procédure d'accord amiable<sup>21</sup>. En effet, l'art. 33a al. 1 PA prévoit que «l'autorité peut suspendre la procédure, avec le consentement des parties, afin de permettre à celles-ci de se mettre d'accord sur le contenu de la décision. L'accord doit inclure une clause de renonciation des parties aux voies de droit ainsi qu'une clause réglant le partage des frais.» Toutefois, comme pour la proposition de règlement de la Loi d'impôt vaudoise, il ne peut s'agir que d'une procédure – par exemple de réclamation – déjà engagée et non pas l'hypothèse envisagée ici d'une décision *ex ante*, avant la modification de la situation juridique, soit, encore une fois, avant l'apparition de l'élément déclencheur de l'impôt. Par conséquent, le ruling fiscal ne peut pas être assimilé à la procédure d'accord amiable de la PA.

En bref, la possibilité pour l'administration de conclure de véritables actes bilatéraux de droit public, fondés sur une base légale expresse, dans une phase ultérieure de la procédure, ne modifie pas la nature juridique de l'instrument du ruling fiscal et ne le rend pas lui-même bilatéral. Il reste purement unilatéral. Il doit être qualifié, s'il existe une base légale formelle de décision constatatoire, et s'il n'en existe pas, de simple acte matériel, comme on le verra dans la section qui va suivre.

### 3.2 Nature juridique fonction de l'existence d'une base légale

Il existe, dans la loi fédérale sur la procédure administrative, une disposition **ancrant** le droit de l'administré à l'obtention d'un «renseignement contraignant» de la part de l'autorité administrative. Il s'agit de l'art. 25 PA qui, au regard de la note marginale intitulée «Procédure en constatation», prévoit que: «l'autorité compétente sur le fond a qualité pour constater par une décision, d'office ou sur demande, l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations fondés sur le droit public. [...] Aucun désavantage ne peut résulter pour la partie du fait qu'elle a agi en se fondant légitimement sur une décision de constatation.»

Selon une auteure, l'art. 25 PA ne s'applique pas à l'impôt fédéral direct au vu du champ d'application de cette loi, tel que fixé par les art. 1 à 3 PA<sup>22</sup>. Il semble cependant que l'art. 2 al. 1 PA n'exclue l'application que des art. 12 à 19 et 30 à 33 PA en matière de procédures fiscales.

En effet, l'art. 25 PA précité ne s'applique pas «dans les affaires administratives qui doivent être réglées par les décisions d'autorités administratives fédérales» (art. 1 PA). Or, l'impôt fédéral direct, s'il constitue certes une législation fédérale,

<sup>21</sup> Cf. BEUSCH M., «Zulässigkeit und Wirkungen von Verständigungen (Rulings)», ZSIS 2009, Monatflasch n. 1.

<sup>22</sup> YERSIN, D., n° 86 *ad* Remarques préliminaires, in: YERSIN D./NOËL Y., *Commentaire romand LIFD*, Bâle, 2008, p. 41.

est prélevé par «l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct» (art. 104 al. 1 LIFD), et c'est bien le droit cantonal qui en régit la perception (art. 104 al. 3 LIFD). C'est pour ce motif que l'art. 25 PA ne peut être appliqué ni en matière d'impôts cantonaux, ni pour l'impôt fédéral direct.

En revanche, il pourrait être applicable aux impôts dont la compétence revient directement à la Confédération, tel que le droit de timbre, la Loi sur l'impôt anticipé ou la LTVA. Toutefois, c'est précisément dans ces lois que figurent déjà des dispositions fondant expressément le droit pour l'administration fiscale de conclure des accords avec le contribuable. Il n'y a donc pas de portée propre, pour ces cas.

Dans un arrêt rendu par le Tribunal cantonal vaudois<sup>23</sup>, il a été considéré que la communication d'un renseignement, auquel le Tribunal reconnaîtra par ailleurs le caractère liant pour l'Administration fiscale sur la base du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst. féd.), ne pouvait être considérée comme une décision constatatoire<sup>24</sup>, par quoi il faut entendre la détermination de l'autorité qui indique à l'avance la solution qu'elle appliquera dans une décision à venir. La Cour indique en effet qu'en droit fiscal «une telle hypothèse n'est admise qu'exceptionnellement, lorsque la loi réserve expressément la faculté de l'administration de se lier par des décisions constatatoires (cf. ATF 126 II 514 consid. 3 p. 517-520, ainsi que les arrêts et les références cités). Or, le droit cantonal ne confère pas à l'ACI le droit de rendre des décisions de cette nature (arrêt FI.2002.0041, précité, consid. 1b)».

*A contrario*, on admettra qu'en présence d'une base légale suffisante, le ruling conclu par le fisc constitue une décision en constatation. Par analogie avec l'art. 25 PA, il faudra alors que le contribuable prouve qu'il a un intérêt digne de protection. Selon la jurisprudence, une autorité ne peut rendre une décision de constatation, au sens des art. 5 al. 1 let. b et 25 PA, que lorsque la constatation immédiate de l'existence ou de l'inexistence d'un rapport de droit est commandée par un intérêt digne de protection, à savoir un intérêt actuel de droit ou de fait, auquel ne s'opposent pas de notables intérêts publics ou privés, et à condition que cet intérêt digne de protection ne puisse pas être préservé au moyen d'une décision formatrice, c'est-à-dire constitutive de droits ou d'obligations. Il s'ensuit que l'intérêt digne de protection requis fait défaut, en règle ordinaire, lorsque la partie peut obtenir en sa faveur un jugement condamnatore; en ce sens, le droit d'obtenir une décision en constatation est subsidiaire<sup>25</sup>.

En matière fiscale, l'intérêt devrait être considéré comme suffisant dès lors que le contribuable a besoin de la décision constatatoire anticipée pour éviter d'être confronté à des problèmes financiers importants.

<sup>23</sup> Arrêt du 6 novembre 2006, X. X. Sàrl et consorts c. Administration cantonale des impôts, FI.2006.0023, RDAF 2006 II 575.

<sup>24</sup> Il s'agissait de l'art. 29 al. 2 let. b LJPA, en vigueur au moment où se sont déroulés les faits, actuellement art. 5 LPA-VD.

<sup>25</sup> JAAC 1998 n° 45; ATF 126 II 303; GRISEL A, *Traité de droit administratif*, vol. II, p. 867.

En résumé, on peut affirmer que l'acte de l'administration fiscale<sup>26</sup> consistant dans le fait de donner son accord au traitement fiscal anticipé proposé par le contribuable constitue, s'il repose sur une base légale, une décision constatatoire au sens de l'art. 25 PA. Il a donc un plein effet contraignant pour le fisc. Mais qu'en est-il en l'absence de base légale?

Si l'autorité donne son accord au traitement fiscal proposé par le contribuable alors même qu'aucune base légale ne l'y autorise, elle ne peut, par nature, rendre une décision. Ce serait vider de toute substance le principe de la légalité.

A mon sens, faute de base légale, l'acte ne peut être qualifié que d'acte matériel. MOOR définit les actes matériels «comme l'ensemble des actions administratives qui n'ont pas pour objet de produire des effets juridiques; positivement on dira que leur but est de produire la modification d'un état de fait.»<sup>27</sup> Parmi ces actes matériels, il faut citer «les actes à contenu informatif: renseignements donnés aux administrés, information faite au public en général, rapports, expertises, préavis sur des questions spéciales.»<sup>28</sup>

A défaut de base légale, il faut donc admettre que l'activité de l'administration fiscale tombe dans la catégorie des actes matériels. Cette qualification juridique, comme expliqué au début de cette section, ne paraît pas déterminante dans sa portée. Puisque seule l'existence ou non d'une base légale rendra l'instrument du ruling fiscal contraignant ou respectivement nul. C'est cette distinction qui sera reprise sous chiffre 4 et 5, ci-après.

#### 4. Le ruling fondé sur une base légale

Comme évoqué précédemment, la jurisprudence a refusé de consacrer le caractère contraignant d'un accord conclu par l'administration fiscale, sauf si un tel ruling reposait sur une base légale expresse. Je présenterai donc dans cette section le cas d'exception – le ruling formel – avant la règle générale – le ruling informel sans base légale. Ce ruling formel répond à deux conditions, à savoir une base légale (*infra* ch. 4.1) et un état de fait détaillé (*infra* ch. 4.2).

<sup>26</sup> En droit positif, seule l'AFC se trouve dans cette situation, faute de base légale dans les législations cantonales et dans la LIFD.

<sup>27</sup> MOOR, *supra* note 15, p. 26.

<sup>28</sup> *Ibidem*.

## 4.1 L'existence d'une base légale

Le droit fiscal suisse, au sens large, compte au moins quatre bases légales, toutes fédérales, permettant au fisc de rendre un ruling. Il s'agit de la Loi sur le droit de timbre (LT), de la Loi sur l'impôt anticipé (LIA), de la Loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) et de la Loi sur les douanes (LD). La procédure particulière prévue à l'art. 108 LIFD sera abordée en sus.

Les art. 41 lit. b LIA et 38 lit. b LT prévoient en effet que l'AFC rend les décisions nécessaires à la perception de l'impôt «lorsque, dans un cas déterminé, il lui est demandé, à titre provisionnel, de fixer officiellement l'assujettissement, les bases du calcul de l'impôt, la responsabilité solidaire ou l'obligation du transfert»<sup>29</sup>. Les termes auxquels recourent ces deux lois montrent clairement qu'il s'agit de décisions – constatatoires – et non pas de contrats de droit public. L'administration ne répond pas à une offre faite par le contribuable, elle rend une décision «provisionnelle» d'application de la loi.

A mon sens, le terme de «provisionnel» est malheureux. En effet, en tant que décision constatatoire, il s'agit bien d'une décision au sens de l'art. 5 al. 1 lit. b PA, susceptible d'un recours immédiat devant le Tribunal fédéral administratif<sup>30</sup>. La décision n'a ainsi rien de provisionnelle. Au contraire, si elle entre en force, faute de recours, elle devient définitive. Par conséquent, si le contribuable concrétise l'opération décrite dans le ruling, il ne pourra pas ensuite remettre en cause la décision de taxation qui interviendrait de manière conforme au ruling accordé. De même que le fisc ne peut pas, une fois le ruling formel entré en force, revenir sur sa décision et taxer différemment que le traitement approuvé, de même, le contribuable ne peut plus attaquer ce traitement fiscal ou sa concrétisation dans la décision de taxation. Dans ce sens, la décision n'est pas provisionnelle mais définitive.

Une telle base légale figure également dans la législation relative à la TVA. Jusqu'ici, l'art. 63 al. 1 lit. f LTVA prévoit que l'AFC rend une décision, notamment, «si préventivement, dans un cas d'espèce, la détermination d'office de l'assujettissement, de la dette fiscale, du droit à la déduction de l'impôt préalable, de la base de calcul de l'impôt, du taux applicable ou de la responsabilité solidaire fait l'objet d'une demande ou semble s'imposer».<sup>31</sup>

Tout récemment la nouvelle LTVA, entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2010, a introduit, à son art. 69, une disposition nouvelle pour l'ordre juridique suisse, dont le texte, en regard de la note marginale «Droit d'obtenir des renseignements», est le

<sup>29</sup> L'art. 38 lit. b LT ne contient pas de référence à l'obligation de transfert, au vu de la nature de cet impôt («lorsque, dans un cas déterminé, il lui est demandé, à titre provisionnel, de fixer officiellement l'assujettissement, les bases du calcul du droit ou la responsabilité solidaire»).

<sup>30</sup> Cf. aussi les art. 31 à 33 LTAF.

<sup>31</sup> Pour plus de détails sur le ruling en matière de TVA, cf. MENZEL ALLENDE/MOLNAR, *supra* note 4, p. 986.

suivant: «L'AFC renseigne dans un délai raisonnable l'assujetti qui demande par écrit à être informé des conséquences, en matière de TVA, d'une situation concrète décrite avec précision. Le renseignement donné est contraignant pour l'assujetti qui a formulé la question et pour l'AFC; il ne peut se rapporter à aucune autre situation.» Cette disposition n'est pas précisée par la nouvelle Ordonnance (n<sup>o</sup>OLTVA).

Il est intéressant de relever que dans le Message du 25 juin 2008 du Conseil fédéral relatif à la nouvelle LTVA (FF 2008 6277, spéc. p. 6384), il est mentionné ce qui suit au sujet des rulings: «Le fait d'inscrire expressément un droit de l'assujetti d'obtenir des renseignements de la part de l'AFC, correspond à un besoin fréquemment formulé par les assujettis et leurs conseillers. Aujourd'hui déjà, l'assujetti peut prétendre à une réponse de la part de l'AFC aux demandes écrites ou orales. Les renseignements communiqués sans une réserve expresse lient déjà aujourd'hui l'AFC en vertu du principe de la bonne foi. Ce caractère contraignant est toutefois lié notamment à la condition que l'état de fait déterminant soit correct et complet. L'introduction de ce nouvel article [i.e. art. 69 n<sup>o</sup>LTVA, art. 68 du *Projet de loi*] consacre dans la loi une pratique établie depuis plusieurs années en matière de renseignements contraignants.»

Enfin, la Loi sur les douanes incorpore, à son art. 20, une disposition très complète, sous la note marginale «Renseignements en matière de tarif et d'origine»: «Sur demande écrite, l'administration des douanes fournit par écrit des renseignements sur le classement tarifaire et l'origine préférentielle des marchandises (al. 1); Elle limite à six ans la validité de son renseignement sur le classement tarifaire et à trois ans celle de son renseignement sur l'origine préférentielle. L'ayant droit doit prouver dans la déclaration en douane que la marchandise déclarée correspond à tous égards à celle décrite dans le renseignement (al. 2); Le renseignement n'est pas contraignant s'il a été délivré sur la base d'indications inexactes ou incomplètes du demandeur (al. 3); Il perd son caractère contraignant lorsque les dispositions pertinentes sont modifiées (al. 4); L'administration des douanes peut révoquer le renseignement pour de justes motifs (al. 5)».

A maints égards, cette disposition est plus complète que les autres bases légales examinées. Tout d'abord, elle prévoit une limitation dans le temps de la validité du ruling fourni par l'administration. Cette limite temporelle n'est toutefois utile que dans le cadre des renseignements tarifaires spécifiquement. Pour les autres impôts, il suffit de conditionner la validité du renseignement à l'absence de changement entre l'état de fait présenté et l'état de fait réalisé. Plus intéressante est la possibilité de révoquer le renseignement fourni, «pour de justes motifs». En l'absence de jurisprudence, la notion de justes motifs peut paraître floue. Elle se rapproche à mon sens des motifs tirés de l'erreur, qui s'appliquent à l'octroi du ruling<sup>32</sup>.

Force est ici de constater que ces quatre bases légales sont toutes relatives à des impôts prélevés selon une procédure d'auto-taxation. Une telle procédure préjudi-

<sup>32</sup> *Infra* ch. 4.2. sur l'erreur.

cielle paraît en effet d'autant plus importante dans ce type de procédure. Elle garde son intérêt même en matière de procédure mixte, comme on le verra (*infra* ch. 6). En matière d'impôts directs, il faut signaler l'art. 108 LIFD qui fonde la compétence de l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct, si les autorités de taxation de ce canton sont seules en cause, soit de l'Administration fédérale des contributions, si plusieurs cantons sont en cause, de fixer le for fiscal d'un contribuable s'il est incertain. L'art. 108 LIFD s'inscrit dans un cadre tout à fait particulier puisqu'il règle la procédure en cas de conflit de compétence potentiel<sup>33</sup>. Il en découle une véritable décision préjudicielle en constatation, qui fait figure d'exception dans l'ordre juridique fiscal positif suisse, lequel ne recourt pas à de telles décisions en règle générale<sup>34</sup>. Cette exception se comprend au regard du fédéralisme suisse dans un but de prévention de la double imposition intercantonale. Elle fonde toutefois un droit direct du contribuable à l'obtention d'une décision en constatation sur son for fiscal. Cette décision peut en outre être attaquée directement devant l'autorité judiciaire de recours cantonale ou devant le Tribunal administratif fédéral, en fonction de l'autorité ayant statué.

On peut se demander si, une fois que la décision préjudicielle fondée sur l'art. 108 LIFD est entrée en force, le contribuable peut encore contester le for ainsi désigné lors de la décision de taxation ordinaire ultérieure. Il semble que la réponse soit positive<sup>35</sup> et que le contribuable soit toujours légitimé à contester la décision de taxation ultérieure en invoquant le fait que l'autorité qui a rendu la décision n'était pas compétente. Cette solution doit être admise au vu du texte l'art. 108 LIFD et de son caractère exceptionnel dans la législation relative à l'impôt direct en Suisse. Il serait cependant préférable, dans un système de droit désirable, de fermer cette voie de droit une fois que la décision préjudicielle est entrée en force, et donc devenue définitive, pour éviter qu'une décision se voie dotée d'une autorité de chose jugée, mais puisse paradoxalement être remise en cause par la suite<sup>36</sup>.

Si cette solution pour l'art. 108 LIFD doit être admise en droit positif, il en va différemment pour les quatre domaines particuliers mentionnés précédemment (LIA, LT, LTVA, LD). Dans ces quatre procédures d'auto-taxation en effet, la décision constatatoire – le *ruling* – ne devrait plus pouvoir être remise en cause après son entrée en force. En effet, l'existence d'une base légale rend le *ruling* délivré par l'autorité fiscale contraignant pour les deux parties. On a vu que la nature juridique de ce *ruling* ne pouvait mener qu'à une qualification de décision unilatérale, ce qui n'est évidemment pas contradictoire avec son caractère contraignant. En effet, c'est directement sur la base de la décision que l'administration et le contribuable sont liés.

<sup>33</sup> PEDROLI, n° 2 *ad* art. 108, in: YERSIN D. / NOËL Y., *Commentaire romand LIFD*, Bâle 2008, p. 1105.

<sup>34</sup> Cf. l'Arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 25. novembre 2008 (A-3127/2008), ainsi que les ATF 121 II 473 = JT 1997 I 186; ATF 126 II 514 = RDAF 2002 II 108; PEDROLI, *supra* note 33., n° 1 *ad* art. 108.

<sup>35</sup> PEDROLI, *supra* note 33, n° 6 *ad* art. 108 et les auteurs cités.

<sup>36</sup> Cf. *infra* ch. 6.

Il sied de faire cette distinction entre la procédure particulière de l'art. 108 LIFD et des décisions en constatation dans le cadre des procédures d'auto-taxation précitées, en raison de la nature de la décision constatatoire – qui constitue une véritable décision au sens de l'art. 5 PA – et qui doit donc se laisser opposer les conséquences légales de cette nature.

Imaginons ainsi, par exemple, un contribuable qui demande un renseignement à l'AFC dans le cadre de l'art. 69 nLTVA sur le taux applicable à une prestation de service déterminée et reçoit une décision constatatoire. Une fois le renseignement fourni et «entré en force», ni le contribuable ni l'Administration ne doivent pouvoir le remettre en cause. Ainsi si le renseignement fournis indique que c'est le taux ordinaire qui doit être retenu lors de la prestation de service et que le contribuable ne retient que le taux réduit, il ne devrait en bonne logique plus pouvoir contester une éventuelle reprise d'impôt – plus précisément un décompte complémentaire – portant sur la différence de l'impôt retenu.

L'existence d'une base légale permet ainsi d'éviter de devoir vérifier si les conditions d'application du principe de la bonne foi sont remplies et présente donc d'avantage de sécurité pour le contribuable. Il existe cependant une autre condition à la validité d'un ruling formel, au delà de l'exigence d'une base légale: l'exigence d'un état de fait détaillé.

## 4.2 Un état de fait détaillé et complet

Il faut avant tout que l'état de fait soit présenté de manière complète<sup>37</sup>. Si un contribuable veut obtenir des garanties de la part de l'administration fiscale, il doit admettre de dévoiler l'ensemble des éléments de fait à sa disposition. La question est de savoir quelles seront les conséquences en cas de requête incomplète, mais admise par l'autorité fiscale, qui donne son «bon pour accord». Est-ce que l'accord de l'autorité l'empêche par la suite de se refuser de s'y conformer en arguant que la présentation des faits, à la base de l'accord, n'est pas complète? Certains sont de cet avis<sup>38</sup> soutenant que par leur signature les autorités fiscales ne donnent pas seulement leur accord quant au traitement fiscal proposé, mais également sur le fait que les éléments de fait présentés sont également suffisants. Il me paraît que la question doit plutôt être analysée sous l'angle des vices du consentement, au sens des art. 23 ss CO. Ainsi, l'accord, quand bien même il ne s'agit en réalité que d'un acte purement unilatéral, «ne lie pas celle des parties qui, au moment de le conclure, était dans une erreur essentielle.»<sup>39</sup>

Il faut distinguer les éléments de fait déterminants pour l'octroi du ruling et ceux qui ne le sont pas. D'une manière générale, il revient à l'administration qui «donne

<sup>37</sup> MORF/MÜLLER/AMSTUTZ, *supra* note 20, p. 814. Arrêt du TF 2A.75/2002 du 9 août 2002.

<sup>38</sup> MORF/MÜLLER/AMSTUTZ, *ibidem*.

<sup>39</sup> Cf. pour plus de détails, NGUYEN, *supra* note 16, p. 101.

son accord» de ne le faire que si elle dispose de toutes les informations propres à lui permettre de se déterminer. Il en va de même que si elle devait rendre une décision de taxation. Si l'autorité de taxation n'a pas tous les éléments à disposition, elle complétera l'instruction. Ainsi, si le fisc donne son accord sans demander de pièce complémentaire, elle devrait en supporter les conséquences. Il en va de même s'il disposait de tous les éléments dans le dossier, mais ne les a pas pris en considération lors du ruling. A l'inverse, si le contribuable cache certains éléments de fait, de manière active ou passive, c'est-à-dire s'il sait ou aurait dû savoir qu'une information qu'il détenait était déterminante pour l'octroi du ruling, mais ne la communique pas au fisc, alors le ruling conclu sur cette base erronée ne sera pas contraignant pour ce dernier.

Cela étant, il peut arriver qu'une fois le ruling conclu entre le contribuable et l'administration fiscale, celui-là modifie certains éléments de fait à la base de sa présentation et qui ont déterminé l'acceptation par le fisc<sup>40</sup>. Des changements importants de l'état de fait requièrent bien entendu une nouvelle demande de ruling et le contribuable n'a plus de droit d'être imposé sur la base du ruling. En revanche, des modifications de détails peuvent être tolérées; ici encore il faudra évidemment distinguer les éléments de fait sans portée, de ceux qui sont déterminants. En même temps, il ne faut cependant pas soumettre chaque variante de l'état de fait à l'administration fiscale<sup>41</sup>, qui se transformerait alors en conseiller fiscal, contre son gré. Cette dernière serait donc en droit de refuser de se déterminer et d'exiger que l'acte envisagé soit réalisé, avant de rendre une décision de taxation définitive.

## 5. Le ruling sans base légale (informel)

### 5.1 Généralités

Selon la jurisprudence, «l'autorité fiscale est liée par le principe de la légalité de ses actes. Elle n'a de ce fait pas la compétence de conclure des conventions ayant un effet contractuel d'où dériveraient des droits, des obligations ou qui prévoiraient la renonciation à des droits, comme en droit privé. Elle ne peut établir des conditions spéciales en raison de l'intérêt public ou pour simplifier une procédure fiscale que dans les cas expressément prévus par la loi, laquelle garantit l'égalité

<sup>40</sup> Cf., d'une manière plus large sur cette problématique du changement de circonstances de fait et son impact en droit public, VOGEL ST., « Die «Clausula Rebus Sic Stantibus», als Mittel zur Anpassung und Aufhebung von verwaltungsrechtlichen Verträgen », *Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht* 2008, p. 308.

<sup>41</sup> HOCHREUTENER, H.-P., « La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et de l'impôt anticipé », in: *Les procédures en droit fiscal*, Berne, 2005, p. 453, spéc. p. 512.

de traitement vis-à-vis des autres contribuables dans une même situation. Les conventions sans base légale, voire contraires à la loi, sont nulles et ne sauraient par conséquent avoir d'effet contraignant.»<sup>42</sup> Dans le même sens, le Tribunal fédéral a considéré que s'il est «fréquent que les autorités fiscales donnent des renseignements dans des cas particuliers, quant à la portée d'une prescription légale, [ces] renseignements ne lient ni l'administration, ni les administrés, et ils ne constituent pas des décisions attaquables. Dans ce contexte, un droit à la protection de la bonne foi, à la suite d'une promesse erronée de l'administration, ne peut naître qu'aux conditions restrictives posées par la jurisprudence»<sup>43</sup>. Enfin, ces renseignements par son contenu et sa forme qui lui donnent l'apparence d'une décision de constatation d'un droit, celle-ci donnant un droit (contraignant) exécutoire, à certaines conditions, même en dehors de toute procédure en cours; de plus, contrairement au renseignement, elle ouvre la voie du recours [...]. Il paraît judicieux de maintenir la pratique restrictive s'agissant de l'admissibilité de décisions de constatation qui ne sont pas prévues par le droit de l'impôt fédéral direct. Même si l'on doit admettre un intérêt concret du contribuable à l'obtention de renseignements portant sur des états de fait envisagés, il ne faut pas contraindre la justice fiscale à assumer le rôle du conseiller juridique. En pratique, le contribuable peut demander des renseignements juridiques aux administrations fiscales. Ces renseignements préalables n'ont pas le caractère d'une décision et n'ouvrent de ce fait pas les voies de droit usuelles, comme le font les décisions de constatation d'un droit. Ils peuvent néanmoins avoir des conséquences juridiques pour l'autorité en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance»<sup>44</sup>.

Au vu de ces éléments, il paraît clair qu'en l'état de la législation, l'ensemble des rulings conclus entre l'administration fiscale et un contribuable qui ne reposent pas sur l'une des bases légales indiquées précédemment ne peut avoir de caractère contraignant ni être attaqué directement comme une décision de taxation ordinaire<sup>45</sup>. Par conséquent, c'est à tort que le ruling fiscal est considéré comme un atout pour la sécurité juridique dans tous ces cas, puisque l'autorité fiscale n'est pas liée par le «bon pour accord» signé.

<sup>42</sup> Arrêt du TF du 13 août 2009 (2C\_164/2009); cf. aussi *Archives de droit fiscal* 63, 661; RDAF 1999 II 97; YERSIN, *supra* note 22, p. 41.

<sup>43</sup> ATF 121 II 473 = JT 1977 I 186.

<sup>44</sup> ATF 126 II 514 = RDAF 2002 II p. 113.

<sup>45</sup> On peut naturellement critiquer ces conséquences comme le fait une partie de la doctrine: EISENRING P., «Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz», *Archives de droit fiscal* 68, p. 97, spéc. p. 112; CAGIANUT F., «Der Vorbescheid im Steuerrecht», in: *Problèmes actuels de droit fiscal – Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson*, 1995, p. 21, spéc. p. 26; BEHNISCH U. P./LOCHER P., «Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichtes des Jahres 1998», *RSJB* 2000, p. 343; HILDEBRANDT M./STOYANOV K., «La décision de constatation en droit fiscal fédéral», *L'expert-comptable suisse* 1998, p. 81 ss; NÜTZI P., «Bemerkungen zu BGE 121 II 473», *PJA* 1996, 624a. Il paraît cependant qu'en aucun cas cette jurisprudence ne pourrait être renversée en l'état de la législation.

Il est tout de même important de réserver ici, comme le fait la jurisprudence précitée et la doctrine<sup>46</sup>, l'application générale du principe constitutionnel de la protection de la bonne foi (art. 5 al. 3 et art. 9 Cst. féd.). L'art. 5 al. 3 Cst. féd. enjoint en effet aux «organes de l'Etat et les particuliers [d'] agir de manière conforme aux règles de la bonne foi.» L'art. 9 Cst. féd. fonde pour sa part le droit de toute personne à «être traitée par les organes de l'Etat sans arbitraire et conformément aux règles de la bonne foi». Doctrine et jurisprudence tirent de ce principe constitutionnel un certain nombre de droits, notamment conférés au contribuable, pour les renseignements fournis par l'administration fiscale qui feront l'objet des considérations qui suivent. Aux conditions du principe de la bonne foi, le ruling conclu aura un effet contraignant en tant que renseignement fourni. Il n'en reste pas moins que la décision constatatoire en tant que telle n'est pas valable. Elle ne peut donc pas être contestée directement. De même, le refus du fisc d'accorder le ruling ne peut pas être soumis à un contrôle judiciaire. Le contribuable est encore moins légitimé à se plaindre d'un déni de justice.

## 5.2 La protection accordée par le principe de la bonne foi

L'Administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part. A certaines conditions, le citoyen peut ainsi exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux promesses ou assurances faites et qu'elle ne trompe pas la confiance qu'il a légitimement placée dans celles-ci<sup>47</sup>. De la même façon, le droit à la protection de la bonne foi peut déjà être invoqué en présence, simplement, d'un comportement de l'administration susceptible d'éveiller chez l'administré une attente ou une espérance légitime<sup>48</sup>. Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le prin-

<sup>46</sup> MORF/MÜLLER/AMSTUTZ, *supra* note 20, p. 814; RICKLI P., «Vom Umgang mit Risiken im Bereich der Steuerplanung», in: *Risiko und Recht*, Berne, 2004, p. 381, spéc. p. 391; BAUR J., *Auskünfte und Zusagen der Steuerbehörden an Private im schweizerischen Steuerrecht*, Thèse Zurich, 1979, p. 79; GUENG U., «Zur Tragweite des Feststellungsanspruchs gemäss Art. 25 PA», *RSJ* 1971, p. 369; STUDER W., «Vorbescheide im Steuerrecht», *ZBl* 63/1962, p. 424; MAUTE W./HIRT B., «Wie können Steuerrisiken bei der Vertragsgestaltung abgesichert werden?», *L'expert-comptable suisse* 1992, p. 7.

<sup>47</sup> ATF 124 II 265; ATF 128 II 112; ATF 125 I 267; ATF 118 Ib 580.

<sup>48</sup> ATF 126 II 377 et les références citées; ATF 111 Ib 124; GRISEL A., *Traité de droit administratif*, 1984, vol. I, p. 390; MOOR P., *Droit administratif*, Volume I, Berne, 1994, p. 430; cf. aussi, REYMOND J.-A., «La bonne foi de l'administration en droit fiscal», in: *Mélanges offerts à la Société suisse des juristes pour son Congrès 1991 à Genève*, p. 367; et, plus ancien, SAMELI K., «Treu und Glauben im öffentlichen Recht», *RDS* 1977 II 289.

cipe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité<sup>49</sup>.

La jurisprudence précitée a posé cinq conditions pour qu'un administré contribuable soit protégé dans sa bonne foi et puisse invoquer, malgré l'absence de base légale, le caractère contraignant d'un renseignement erroné fourni par l'administration fiscale. Ces cinq conditions sont cumulatives<sup>50</sup>. Il faut que l'administration (i) soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (ii) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences, (iii) du renseignement obtenu, (iv) que le contribuable ait pris, en se fondant sur les promesses ou le comportement de l'administration, des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice, et que (v) la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée<sup>51</sup>.

### 5.2.1 Une situation concrète et un contribuable déterminé

La jurisprudence a considéré que la protection constitutionnelle tirée de la bonne foi ne pouvait être accordée à un contribuable que si l'administration fiscale était intervenue dans une situation concrète à l'égard d'un contribuable déterminé. Il n'est ainsi pas possible, pour un contribuable ou son mandataire, de requérir un renseignement en présentant une situation abstraite. C'est bien au contraire uniquement le renseignement fourni sur la base d'un dossier en principe complet<sup>52</sup> que la protection pourra être accordée.

Dans le même sens, le ruling anonyme même signé par l'Administration ne devrait pas bénéficier de la protection de la bonne foi, puisqu'il ne repose pas sur un cas concret. Il arrive en effet que le mandataire du contribuable désire garder l'anonymat de son client jusqu'au moment où il est certain que la transaction envisagée se réalisera. Il se peut dans ces circonstances que l'autorité fiscale admette de signer un ruling sur une base anonyme. On a vu que ce ruling en soi n'était pas contraignant faute de base légale, mais il faut admettre qu'en outre, il ne devrait pas bénéficier de la protection tirée de la bonne foi, faute de pouvoir déterminer précisément le contribuable. Il est par ailleurs équitable d'exiger d'un contribuable qui veut obtenir un renseignement contraignant qu'il dévoile l'ensemble des éléments de fait, des circonstances et l'identité réelle des personnes physiques et morales impliquées.

<sup>49</sup> ATF 131 II 627; 118 Ib 312; cf. RIVIER J.-M., *Droit fiscal suisse*, Lausanne, 1998, p. 132; BLUMENSTEIN E./LOCHER P., *System des Steuerrechts*, Zurich, 2002, p. 28.

<sup>50</sup> GUENG U., «Zur Verbindlichkeit verwaltungsbehördlicher Auskünfte und Zusagen», *ZBl* 1970, p. 501.

<sup>51</sup> ATF 129 I 161; ATF 122 II 113; ATF 121 V 65; ATF 114 Ia 207; MOOR, *supra* note 48, p. 430.

<sup>52</sup> Cf. *supra* ch. 4.2.

### 5.2.2 Une autorité compétente

L'administration doit être compétente pour fournir le renseignement. Dans deux arrêts successifs, le Tribunal fédéral a mis en avant le fait que seule l'autorité fiscale cantonale compétente et non l'Administration fédérale des contributions<sup>53</sup>, qui n'est qu'une autorité de surveillance, était compétente en matière d'impôts directs, que ce soit pour l'impôt cantonal et communal (ICC), ou pour l'impôt fédéral direct (IFD). Il s'ensuit qu'un renseignement fourni par l'AFC en matière d'impôt direct ne peut avoir d'effet contraignant, dès lors que cette autorité devrait renvoyer le contribuable à l'autorité fiscale cantonale compétente à raison de son lieu de résidence.

Dans le même sens, si un résident vaudois demande à l'administration cantonale des impôts de son canton des renseignements quant au traitement fiscal et à l'imposition de l'immeuble qu'il possède dans le canton du Tessin, le renseignement fourni ne bénéficiera pas de la protection de la bonne foi, l'autorité compétente pour fournir le renseignement étant l'autorité fiscale tessinoise, au lieu de situation de l'immeuble<sup>54</sup>.

En revanche, pour le droit de timbre, l'impôt anticipé et la TVA, qui ressortissent exclusivement à la compétence fédérale<sup>55</sup>, c'est bien l'AFC qui est compétente pour fournir des renseignements.

Cette condition de compétence peut paraître stricte surtout dans une cause impliquant un contribuable non assisté. On ne saurait malgré cela concevoir d'autre système sans remettre en question l'ensemble du fonctionnement des autorités compétentes en matière fiscale. En effet, de même qu'une décision rendue par une autorité incompétente est nulle et n'entre pas en force<sup>56</sup>, de même un renseignement donné par une autorité incompétente ne peut pas avoir d'effet juridique.

### 5.2.3 Une erreur qui n'est pas reconnaissable

Ici encore, la condition du caractère reconnaissable de l'erreur au moment de la conclusion du ruling est contingente à l'application du principe de la bonne foi. L'administration fiscale n'est liée par un faux renseignement fourni à un contribuable que si ce dernier ne pouvait pas d'emblée en reconnaître le caractère erroné. Cette condition repose sur l'idée que le contribuable n'est pas de bonne foi, res-

<sup>53</sup> ATF 121 II 473, spéc. p. 480; ATF 124 II 383; YERSIN, *supra* note 22, n° 86.

<sup>54</sup> Cf. l'arrêt publié à la RDAF 1999 II 97, dans lequel le fisc valaisan avait conclu un accord avec un contribuable au sujet d'opérations immobilières se déroulant en Valais: seule l'autorité fiscale genevoise, au lieu de résidence du contribuable était compétente pour fournir des renseignements et l'accord intervenu a été jugé nul.

<sup>55</sup> Art. 41 lit. b LIA, 38 lit. b LT et 63 al. 1 lit. f LTVA; art. 69 nLTVA.

<sup>56</sup> Autorités: art. 105 et suivants LIFD; YERSIN, *supra* note 22, n° 79, p. 38; RDAF 1969, p. 163; RDAF 1999 II, p. 97.

pectivement qu'il ne dispose d'aucun droit à une protection particulière, s'il s'est rendu compte ou aurait dû se rendre compte de l'erreur.

En d'autres termes, cette condition contraint le contribuable qui se rend compte que le ruling a été accordé sur une base erronée à en informer l'autorité fiscale, aurait dû s'en rendre compte. Le Tribunal fédéral a jugé qu'un accord<sup>57</sup> dont le caractère illicite était reconnaissable ne déployait pas d'effets et que le recours au principe de la bonne foi était inopérant<sup>58</sup>.

Dans ce cadre, il peut être intéressant de se demander ce qu'est une erreur<sup>59</sup>. Aux yeux du Tribunal fédéral constitue un renseignement erroné tout renseignement qui contredit la loi ou une pratique admise et portée à la connaissance du public, comme c'est le cas typiquement des circulaires administratives<sup>60</sup>.

Plus délicate est la question du caractère reconnaissable de l'erreur pour le mandataire professionnel. Dans quelle mesure un mandataire professionnel, qui dispose de connaissances en matière de fiscalité, n'est-il pas sensé reconnaître que le ruling qu'il a obtenu de l'administration fiscale est en contradiction avec l'interprétation de la loi décrite dans une circulaire administrative? Il paraît *a priori* raisonnable de considérer que toute contradiction avec la loi ou avec la concrétisation de la pratique contenue dans une circulaire est reconnaissable par un mandataire professionnel. On exclura cependant les cas dans lesquels le mandataire professionnel ni ne pouvait ni n'aurait dû se rendre compte de l'erreur, par exemple en raison d'une large controverse relative à l'application d'une loi et de l'absence de jurisprudence claire en la matière.

Quelque rigoureuse qu'elle puisse apparaître, cette solution est la seule compatible avec une interprétation nécessairement stricte du principe de la bonne foi en matière fiscale.

#### 5.2.4 La prise de dispositions concrètes sur la base du renseignement obtenu

Le contribuable doit avoir pris des dispositions sur la base des renseignements fournis, qui se révéleraient dommageables si la situation fiscale devait être modifiée<sup>61</sup>. C'est là une double condition quasi tautologique. En effet, le contribuable qui fait valoir l'accord intervenu avec le fisc, ne pourra le faire qu'après avoir effectué la transaction planifiée et décrite dans le ruling. L'hypothèse inverse, dans laquelle le contribuable demanderait à l'administration fiscale si celle est

<sup>57</sup> L'accord portait sur la base imposable de l'impôt annuel direct qui était particulièrement avantageuse pour le contribuable au vu de ses gains réels.

<sup>58</sup> *Archives de droit fiscal* 58, p. 210; YERSIN, *supra* note 22, n° 89.

<sup>59</sup> MORF/MÜLLER/AMSTUTZ, *supra* note 20, p. 815.

<sup>60</sup> *Archives de droit fiscal* 58, p. 210.

<sup>61</sup> YERSIN, *supra* note 22, n° 81.

toujours d'accord de se conformer au *ruling* signé précédemment» mais avant toute prise de disposition concrète dans ce sens, reste peu vraisemblable.

Cette condition doit avant tout être comprise comme requérant du contribuable qu'il ait pris des dispositions concrètes sur la base du renseignement obtenu, mais surtout qu'il ne puisse pas revenir en arrière sans préjudice notable. Ainsi, le contribuable qui est encore en mesure de modifier la situation juridique pour rétablir l'ordre antérieur ne pourra pas invoquer l'accord obtenu. Le contribuable qui a signé un contrat sur la base du renseignement fourni, mais qui peut encore, sans clause pénale ni risque concret d'action en dommage-intérêts à son encontre, le résilier, ne peut pas être considéré comme ayant pris des dispositions irréversibles. De même si le contribuable peut revenir sur les dispositions prises en résiliant le contrat conclu pour la prochaine échéance contractuelle, le renseignement ne pourra alors bénéficier de la protection de la bonne foi que jusqu'à cette échéance.

Il se peut que des frais aient été engagés pour l'opération envisagée sur la base du renseignement fourni (frais de conseil, frais de délivrance du permis de construire, frais d'établissement de plans, etc.). De tels frais doivent être assimilés à un dommage, puisque la renonciation à l'opération les rendrait vains et qu'ainsi toute leur valeur serait perdue pour le contribuable. Il en va en revanche différemment de la simple augmentation de la charge fiscale pour ce dernier qui n'est pas considérée comme un dommage en tant que tel<sup>62</sup>.

Mais il y a un second aspect dans cette condition. Il faut en effet que les dispositions prises soient en rapport de causalité avec le renseignement fourni<sup>63</sup>. En d'autres termes, il importe que le contribuable puisse démontrer que c'est sur la base des renseignements fournis qu'il a effectué l'opération imposable. Il est vrai que les tribunaux n'ont pas exigé une preuve stricte du lien de causalité entre le renseignement et les dispositions prises, ceux-ci se contentant d'une certaine plausibilité<sup>64</sup>. Au surplus, le renseignement invoqué ne doit pas constituer nécessairement la seule cause de la disposition prise, mais doit seulement avoir contribué à la décision de l'administré.

Par conséquent, le contribuable n'est pas protégé dans sa bonne foi s'il a certes pris en compte le renseignement fourni mais qu'il aurait de toute façon effectué l'opération car d'autres motifs l'obligeaient à le faire<sup>65</sup>. Cette solution est conforme à une interprétation restrictive dictée par le caractère exceptionnel de la protection par le principe de la bonne foi. Il reviendra toutefois à l'administration fiscale qui nie le caractère contraignant d'un renseignement fourni de démontrer que le rapport de causalité apparent entre le renseignement et les dispositions prises est

<sup>62</sup> YERSIN, *supra* note 22, n° 81.

<sup>63</sup> GUENG, *supra* note 50, p. 497; cf. aussi l'arrêt du Tribunal administratif vaudois du 28 décembre 2005 (FI.2005.0001), dans le même sens.

<sup>64</sup> WEBER-DÜRLER B., «Falsche Auskünfte von Behörden», ZBl 1991, p. 1; cf. aussi l'arrêt du Tribunal administratif vaudois, FI 1995.0128, du 27 juillet 1998.

<sup>65</sup> En revanche, la seule incitation par des éléments externes sans contrainte devrait difficilement justifier une rupture du lien de causalité.

rompu par le fait que le contribuable aurait de toute façon réalisé l'opération envisagée. Dans le même sens, un contribuable qui a pris des dispositions avant d'avoir reçu les renseignements erronés supprime le lien de causalité nécessaire, et partant, la protection tirée de la bonne foi<sup>66</sup>.

### 5.2.5 Absence de changement de loi

La dernière condition tient à la situation juridique. Celle-ci ne doit pas avoir changé entre le moment où l'autorité fiscale a donné le renseignement et celui où le contribuable invoque sa bonne foi. Les renseignements fournis perdent donc leur portée juridique dès que la législation concernée se modifie.

Si un changement de loi a, sans contestation, une portée sur le renseignement fourni, qu'en est-il du revirement de jurisprudence et de la modification de la pratique administrative?

En règle générale, le même principe doit s'appliquer aux revirements de jurisprudence et aux modifications de la pratique. Le renseignement fourni est implicitement conditionné à l'absence de tel changement<sup>67</sup>. Il faut bien entendu réserver le renseignement qui porterait précisément sur la pratique et qui garantirait expressément le traitement fiscal du contribuable en cas de modification. Cette hypothèse n'est pas envisageable pour le revirement de jurisprudence qui ne dépend pas directement de l'administration fiscale. Le revirement provoquera donc, comme la modification légale, la caducité des renseignements fournis en lien avec la jurisprudence antérieure.

Selon un arrêt vaudois, l'administration qui s'aperçoit spontanément de l'erreur entachant un renseignement qui la lie, doit prévenir immédiatement le contribuable du changement de situation et révoquer l'engagement désormais obsolète<sup>68</sup>. Mais quelles sont en réalité les obligations reposant sur l'administration et quelles sont les conséquences d'une éventuelle inaction? Il faut distinguer plusieurs situations différentes:

- (i) Si le renseignement est erroné dans le sens défini ci-avant, c'est-à-dire qu'il est contraire à la loi par exemple, l'administration peut notifier au contribuable qu'elle modifie les renseignements fournis et qu'elle corrige le traitement fiscal envisagé. Si le contribuable n'a pas pris de dispositions concrètes au moment de la notification, l'administration ne sera plus liée. Dans ce sens, il existe bien une obligation de l'administration au sens de la jurisprudence vaudoise précitée. A défaut de révocation, l'administration continuera d'être liée.

<sup>66</sup> ATF 131 II 627 - RDAF 2005 II 592; RDAF 2005 II 543. Il en va ainsi de contrats signés avant d'avoir reçu les renseignements de l'Administration fiscale: YERSIN, *supra* note 22, n° 81.

<sup>67</sup> Dans le même sens, YERSIN, *supra* note 22, n° 82, p. 40.

<sup>68</sup> Arrêt du Tribunal administratif vaudois du 6 novembre 2006, FI.2006.0023.

- (ii) En revanche, en cas de changement de pratique ou de revirement de jurisprudence, le renseignement devient caduc sans qu'une notification ne soit nécessaire.
- (iii) Enfin, si ce sont les circonstances de fait qui changent, le renseignement fourni deviendra également caduc – pour autant qu'il s'agisse de faits déterminants – sans qu'une notification n'ait à intervenir.

### 5.3 Conclusion

En droit positif, le praticien dispose donc d'une roue de secours, en ce sens que le ruling qu'il conclut avec l'autorité fiscale, sans qu'une base légale n'autorise cette dernière à agir, peut recevoir un effet contraignant de par la protection tirée du principe de la bonne foi.

Les conditions d'application de cette protection sont toutefois extrêmement strictes, puisqu'il faudra entre autres que le caractère erroné du renseignement n'ait pas été reconnaissable et que le contribuable ait pris des dispositions concrètes en lien de causalité avec ce renseignement. Il s'ensuit que la conclusion d'un ruling, pourtant très répandue en pratique, présente un risque considérable. En outre, il n'existe alors pas de possibilité de contester le refus par l'administration de fournir un renseignement déterminé, respectivement, de conclure un ruling, le système en place actuellement n'ayant pas pour but de protéger l'administré dans ces circonstances.

Si l'essentiel du risque repose sur le contribuable, il n'en reste pas moins que le fisc aussi pourrait avoir à pâtir du caractère non contraignant du ruling conclu. Par exemple, lors de la sortie d'un immeuble de la fortune commerciale d'un contribuable, un ruling fiscal est «conclu» pour fixer le prix de sortie de l'immeuble et la valeur à prendre en considération dans le cadre de la réalisation systématique du revenu de l'indépendant<sup>69</sup>. Une clause de revers peut être alors exigée par le fisc, dans ce sens que si l'immeuble est revendu à un prix supérieur par hypothèse dans un délai de trois ans dès la conclusion du ruling, le fisc peut revoir sa décision de taxation. Au vu de la jurisprudence et de l'absence de base légale, il paraît évident que si le contribuable venait à contester devant un tribunal une telle révision de la taxation opérée sur la base du ruling, il aurait de forte chance d'avoir gain de cause. En effet, en dehors du ruling qui n'a pas d'effet contraignant, les conditions légales d'une révision de la taxation ne sont pas remplies<sup>70</sup>.

<sup>69</sup> Art. 18 al. 2 LIFD par exemple.

<sup>70</sup> Une certaine protection non légale mais plutôt déontologique est procurée par le «Code de conduites des autorités fiscales, des contribuables et des conseillers fiscaux» établi en 2003: cf. *L'expert-comptable suisse* 2003/12 p. 1114; YERSIN, *supra* note 22, n° 93, p. 44. Il engage ces parties à s'accorder «un respect et une confiance réciproques» et à privilégier «la confiance entre les collaborateurs des administrations fiscales et les conseillers fiscaux pour ef-

Pour l'ensemble de ces motifs, il conviendrait d'accorder aux autorités fiscales la compétence de conclure des rulings avec les contribuables également, si ce n'est surtout, en matière d'impôts directs.

## 6. Propositions de lege ferenda

Il ressort des éléments qui précèdent que l'adoption d'une base légale spécifique peut être souhaitée en matière d'impôts directs. Une telle institutionnalisation des rulings rendrait toutefois également nécessaire un mode de publication de ces accords préjudiciels.

### 6.1 Adoption d'une base légale en matière d'impôts directs

L'objectif premier de l'introduction d'une base légale en matière d'impôts directs est de garantir la sécurité du droit. Il sied ainsi de permettre aux autorités fiscales de conclure des rulings de manière légale. L'existence d'une base légale aura pour conséquence de permettre la contestation directe de la décision constatatoire rendue par l'autorité et de fixer définitivement l'interprétation de l'état de fait présenté, grâce à l'existence de voies de droit dûment indiquées.

En effet, il faut admettre que l'administration qui «conclut un ruling» sur la base d'une disposition légale rend en réalité une décision constatatoire<sup>71</sup>. Dès lors, il appartient au contribuable de contester cette décision par les voies de droit ordinaires. A défaut, la décision entrera en force et la question ainsi jugée ne pourra pas être remise en cause au moment de la décision de taxation, qui interviendra nécessairement ultérieurement. Il faut naturellement éviter qu'une même question puisse être contestée à de multiples reprises, tant du point de vue de la logique juridique que de celui de l'activité de l'administration. Par conséquent, dans la mesure où la taxation ultérieure intervient conformément au ruling, une réclamation éventuelle ne serait pas recevable, la question ayant été définitivement tranchée au moment de l'octroi du ruling.

Sur le modèle de l'art. 69 LTVA, la base légale suivante pourrait être proposée:

*«L'administration cantonale de l'impôt fédéral direct renseigne par une décision écrite dans un délai raisonnable l'assujéti qui demande par écrit à être informé*

---

facier l'image bien ancrée dans le public du fonctionnaire trop mielleux ou peu sympathique». Les membres de la Chambre fiduciaire soutiennent ce Code, de même que l'Administration fédérale des contributions et la Conférence suisse des impôts.

<sup>71</sup> Cf. supra ch 4.

*des conséquences fiscales d'une situation concrète décrite avec précision. La décision rendue est contraignante pour l'assujéti qui a formulé la question et pour l'autorité fiscale; elle ne peut se rapporter à aucune autre situation. La décision peut être attaquée conformément aux art. 132 ss».*

## 6.2 Mode de publication des accords préjudiciels

En pratique, la majorité des transactions qui comportent un risque ou une incertitude quant à leur traitement fiscal sont soumises à l'administration fiscale pour décision préjudicielle. En cas de refus par cette dernière de ratifier le traitement fiscal proposé par le contribuable, la transaction est généralement soit purement abandonnée, soit modifiée de telle sorte qu'elle emporte l'assentiment de l'autorité.

Ce processus a pour conséquence de soustraire au contrôle judiciaire la majorité des cas dans lesquels une interprétation de la loi est peu claire. En effet, lorsque la loi n'est pas respectée dans l'interprétation qu'en fait l'administration fiscale, le projet, la transaction, la restructuration, etc ... n'est en règle générale finalement pas réalisée, faute de ruling; la solution de l'administration fiscale n'est ainsi jamais soumise à un tribunal<sup>72</sup>. C'est d'ailleurs un des motifs pour lesquels le Tribunal fédéral peine à admettre la validité juridique de ces accords<sup>73</sup>.

Deux conséquences de cette «mise en arrière-plan»<sup>74</sup> de la fonction juridictionnelle doivent être soulignées: d'une part, cela accroît la responsabilité incombant à l'administration<sup>75</sup>, qui devient seule la gardienne de la Loi; d'autre part, cette situation maintient l'incertitude initiale dans le cadre de l'interprétation d'une loi, puisque par nature le ruling obtenu qui clarifie l'application de la loi dans un cas concret ne sera pas publié. Or, la publication de la jurisprudence des tribunaux cantonaux et fédéraux participe à la sécurité juridique dès lors qu'elle porte à la connaissance du plus grand nombre l'interprétation de la loi qu'a faite une instance judiciaire déterminée dans un cas concret.

Pour ces motifs, une publication anonyme des rulings octroyés pourrait être organisée, que ce soit dans une publication physique ou sur Internet. En Belgique, par

<sup>72</sup> BAUEN M./BERNET R., *Schweizer Aktiengesellschaft*, Zurich, 2007, n° 1121. Seules naturellement la réalisation de la transaction, puis la contestation, par la voie judiciaire de la décision de l'administration fiscale permettant de faire contrôler la légalité du refus de cette dernière: EISENRING, *supra* note 45, spéc. p. 99.

<sup>73</sup> Cf. en particulier, arrêt du 23 janvier 2004, StE 2004 A21.12 Nr.15; BEUSCH, *supra* note 21.

<sup>74</sup> MORF/MÜLLER/AMSTUTZ, *supra* note 20, p. 813.

<sup>75</sup> *Ibidem*.

exemple, les décisions anticipées sont publiées de manière anonyme sur une banque de données accessible par Internet<sup>76</sup>.

En conclusion, l'introduction d'une base légale expresse et la publication des différents accords permettraient d'offrir à l'instrument du ruling la sécurité que les contribuables et le fisc en attendent et dont ils croient à tort disposer actuellement.

---

<sup>76</sup> Cf. l'art. 22 de la loi du 24 décembre 2002 et l'art. 5 de l'arrêté royal du 30 janvier 2003. La publication peut être faite, notamment, via la banque de données fiscales (<http://ccf102.minfin.fgov.be/KMWeb> ou [www.ruling.be](http://www.ruling.be)).