



82

OREF (éditeur)

François Bellanger, Denis Berdoz, Stanislas Cramer, Marc Bugnon, Frédéric Neukomm, Xavier Oberson, Jérôme Piguet, Milena Pirek, Per Prod'hom, Yves Robert, Kaloyan Stoyanov, Henri Torrione

Les procédures en droit fiscal

4^e édition



Stämpfli Editions

Cette quatrième édition de l'ouvrage publié la première fois en 1997 a été entièrement remaniée et largement complétée. Elle couvre les procédures contentieuses et non contentieuses dans les impôts directs et indirects.

Les auteurs partagent le résultat de leurs recherches et de leur expérience dans ce domaine peu exploré de la procédure fiscale, soit des modalités de mise en œuvre et de contrôle du droit de fond.

Après un rappel des principes généraux du droit administratif utiles pour l'analyse et l'application du droit fiscal, ils passent en revue les procédures non contentieuses des différents impôts, en analysant le processus fiscal des moyens de faire valoir ses droits et de remplir ses obligations fiscales jusqu'à la décision. Ils examinent ensuite la procédure contentieuse, les questions liées à la créance fiscale, ainsi que les aspects de droit pénal.

La présente édition a été étoffée avec un nouveau chapitre relatif à l'échange d'informations en matière internationale.

OREF

Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés
(éditeur)

Les procédures en droit fiscal

François Bellanger, Denis Berdoz, Stanislas Cramer,
Marc Bugnon, Frédéric Neukomm, Xavier Oberson,
Jérôme Piguet, Milena Pirek, Per Prod'hom, Yves Robert,
Kaloyan Stoyanov, Henri Torrione



Stämpfli Editions

Ce livre est protégé par le droit d'auteur. Toute forme de distribution à des tiers (à titre onéreux ou gratuit) est interdite. Le fichier contient un filigrane caché dans lequel les données de téléchargement sont stockées.

Information bibliographique de la Deutsche Nationalbibliothek

La Deutsche Nationalbibliothek a répertorié cette publication dans la Deutsche Nationalbibliografie; les données bibliographiques détaillées peuvent être consultées sur Internet à l'adresse <http://dnb.d-nb.de>.

Tous droits réservés, en particulier le droit de reproduction, de diffusion et de traduction. Sans autorisation écrite de l'éditeur, l'œuvre ou des parties de celle-ci ne peuvent pas être reproduites, sous quelque forme que ce soit (photocopies, par exemple), ni être stockées, transformées, reproduites ou diffusées électroniquement, excepté dans les cas prévus par la loi.

© Stämpfli Editions SA Berne · 2021
www.staempfliverlag.com

E-Book ISBN 978-3-7272-5233-4

Dans notre librairie en ligne www.staempflishop.com,
la version suivante est également disponible :

Print ISBN 978-3-7272-2440-9



Préface à la quatrième édition

Le droit formel était traditionnellement moins évolutif que le droit matériel et cela était également valable dans le domaine du droit fiscal. Pour autant, la première édition de cet ouvrage, parue en 1997, a dû être largement remaniée à plusieurs reprises et cette quatrième édition que le Comité de rédaction est heureux de vous présenter ne l'est pas moins, car même si elles sont autonomes, les procédures ne peuvent être dissociées du droit matériel et nous avons observé une accélération des changements législatifs touchant tous les aspects de la fiscalité. Cette dernière révision inclut également un nouveau chapitre relatif à l'échange d'informations en matière internationale.

Le lecteur trouvera également une analyse actualisée des aspects procéduraux relatifs aux différents impôts et à certaines questions choisies ayant un impact important en matière de droit formel interne.

Nous tenons à remercier tous les auteurs, les anciens et les nouveaux, qui ont contribué à cette nouvelle édition, de leur persévérance pour les nombreuses mises à jour auxquelles ils ont dû se livrer entre le moment où le chantier a été ouvert et celui où l'ouvrage a été remis à l'éditeur.

Le comité de rédaction :

François Bellanger

Xavier Oberson

Per Prod'hom

Kaloyan Stoyanov

Sommaire

Préface à la quatrième édition	V
Table des matières	IX

Les principes de procédure et les principes constitutionnels applicables en droit fiscal.....	1
Par FRANÇOIS BELLANGER et MILENA PIREK	

Les procédures de taxation (non-contentieux)	79
Par XAVIER OBERSON	

La procédure non-contentieuse en matière de taxe sur la valeur ajoutée	85
Par PER PROD'HOM	

La procédure non-contentieuse en matière de droits de timbre et d'impôt anticipé.....	347
Par YVES ROBERT	

La procédure mixte en matière d'impôts directs	501
Par DENIS BERDOZ et MARC BUGNON	

Le contentieux fiscal	725
Par XAVIER OBERSON	

La créance fiscale.....	815
Par JÉRÔME PIGUET et KALOYAN STOYANOV	

L'assistance administrative internationale en matière fiscale – les procédures d'échange des renseignements.....	967
Par FRÉDÉRIC NEUKOMM et STANISLAS CRAMER	

**Les infractions fiscales en matière d’impôts directs
et dans le domaine de l’impôt anticipé, des droits de timbre
et de la TVA.....1019**
Par HENRI TORRIONE

Liste des abréviations1221

Index1227

Table des matières

Préface à la quatrième édition.....	V
Sommaire.....	VII

Les principes de procédure et les principes constitutionnels applicables en droit fiscal1

I.	Introduction.....	1
II.	Les sources de la procédure administrative.....	2
	A. Les sources constitutionnelles.....	2
	B. Les sources conventionnelles.....	5
	C. Les règles légales.....	7
III.	La notion de décision.....	8
	A. Les principes généraux.....	8
	B. La forme et le contenu des décisions.....	10
	C. Les décisions au sens de l'article 5 al. 1 PA.....	10
	1. Les décisions formatrices.....	10
	2. Les décisions de constatation.....	11
	3. Les décisions d'irrecevabilité ou de refus.....	12
	D. Les décisions selon l'article 5 al. 2 PA.....	13
	1. Les mesures en matière d'exécution.....	13
	2. Les décisions incidentes.....	14
	3. Les décisions sur opposition.....	17
	4. Les décisions sur recours.....	17
	5. Les décisions prises en matière de révision ou en matière d'interprétation.....	18
	E. Les décisions générales.....	18
	F. Les décisions en relation avec des actes matériels.....	19
IV.	La qualité de partie à la procédure.....	20
	A. Les conditions minimales pour être partie.....	21
	1. La capacité d'être partie.....	22
	2. La capacité d'agir en procédure.....	23
	B. Les parties en procédure non contentieuse.....	23
	1. Les parties en procédure non contentieuse.....	23
	a) Les personnes ayant qualité de partie.....	23
	aa) Les personnes dont les droits sont touchés au même titre que le destinataire.....	24
	bb) Les personnes disposant de la qualité pour recourir sans être touchées dans leurs droits et obligations.....	25
	b) L'acquisition de la qualité de partie en raison de procédures accessoires ou parallèles.....	25
	c) Les tiers.....	26
	2. Les conséquences de la qualité de partie.....	27

V.	Les principes généraux de la procédure administrative.....	28
A.	La compétence et la composition correcte de l'autorité.....	28
1.	La compétence.....	28
2.	La contestation de la compétence de l'autorité par une partie	29
3.	La composition régulière des autorités	29
B.	La forme des décisions administratives	34
1.	La forme écrite.....	34
2.	La motivation.....	35
3.	L'indication des voies et délais de recours	36
C.	La notification.....	37
D.	L'obligation de statuer	41
E.	Le droit d'être entendu.....	43
1.	Le principe.....	43
2.	La portée	43
3.	L'exercice du droit par voie de publication	45
4.	La tenue de débats publics	46
5.	La réparation de la violation du droit d'être entendu	46
F.	Le droit de consulter le dossier	47
G.	L'interdiction du formalisme excessif	49
H.	Le droit à l'assistance judiciaire.....	50
VI.	Les principes et droits constitutionnels régissant l'activité administrative.....	51
A.	La portée des principes et droits constitutionnels	51
B.	Le contenu des principes constitutionnels.....	52
1.	La légalité (art. 5 al. 1 Cst.)	52
a)	La primauté de la loi	52
b)	L'exigence de la base légale	54
aa)	La séparation des pouvoirs.....	56
bb)	La délégation de compétence	57
c)	Les règles particulières en matière fiscale	59
2.	L'intérêt public (art. 5 al. 2 Cst.)	61
3.	La bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst.)	62
4.	L'égalité de traitement (art. 8 Cst.).....	67
5.	La proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.).....	70
6.	La non-rétroactivité des lois.....	71
7.	L'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.)	74
VII.	Conclusion	75
VIII.	Bibliographie du chapitre.....	76

Les procédures de taxation (non-contentieux)79

I.	Les types de taxation.....	79
A.	Introduction.....	79
B.	Les trois modèles de taxation.....	79

C.	Les effets de ces modèles de taxation	80
1.	Sur les principes applicables	80
2.	Sur les droits des contribuables	80
3.	Sur les obligations des contribuables	81
4.	Sur les conséquences (non pénales) en cas de violation des obligations des contribuables	82

La procédure non-contentieuse en matière de taxe sur la valeur ajoutée.....85

I.	Les autorités compétentes	85
A.	L'Administration fédérale des contributions	85
1.	Compétence	85
2.	Organisation	86
B.	L'Administration fédérale des douanes	87
1.	Compétence	87
2.	Organisation	87
C.	Les autorités qui ne sont pas formellement « compétentes » mais qui ont un lien plus ou moins direct avec la procédure de taxation en matière de TVA	88
1.	Les autorités compétentes en matière d'impôts directs	88
2.	Le registre du commerce	88
3.	Les autorités compétentes en matière d'AVS	88
4.	Le juge civil	89
5.	Les autorités de poursuite pour dettes et faillite	89
II.	La notion de contribuable	90
A.	Introduction	90
B.	L'assujettissement obligatoire des prestataires	92
1.	Introduction	92
2.	Agir en son propre nom vis-à-vis des tiers et exercer une activité à titre indépendant	93
a)	Introduction	93
b)	L'exercice indépendant d'une activité ou les contours de l'acteur économique	94
c)	Les acteurs économiques pouvant devenir assujettis	95
d)	Le rapport vis-à-vis des tiers	101
3.	Réaliser des opérations à titre onéreux	108
4.	Exercer une activité professionnelle ou commerciale	111
5.	Les libérations de l'assujettissement	116
6.	La première contre-exception : l'assujettissement des prestations de services électroniques et en matière de télécommunications	119
7.	La deuxième contre-exception : la renonciation à la libération de l'assujettissement	123
8.	L'annonce et la procédure d'assujettissement	123

9.	La constatation de l'assujettissement.....	123
a)	La constatation d'assujettissement et l'inscription dans le rôle des contribuables	123
b)	Les attestations d'assujettissement	124
aa)	L'attestation ordinaire (pour la Suisse)	124
bb)	Les attestations à l'attention des autorités étrangères	124
cc)	Les attestations relatives au paiement	124
C.	L'assujettissement obligatoire des destinataires de prestations.....	125
1.	Introduction	125
2.	Lorsque le destinataire des prestations est le siège de l'activité économique.....	128
3.	Lorsque le destinataire des prestations est un établissement stable.....	130
4.	Lorsque le destinataire des prestations est une personne physique qui ne dispose pas d'un « siège » ou d'un « établissement stable »	133
5.	Lorsque le destinataire des prestations est une autre entité organisée (société simple, trust, fonds de placement, hoirie, etc.).....	134
6.	Le montant déterminant des acquisitions de prestations	135
7.	Les types de prestations entrant en ligne de compte	136
D.	L'assujettissement obligatoire des importateurs	136
1.	Introduction	136
2.	Une entreprise à l'étranger vend des marchandises à une entreprise ou à un autre destinataire en Suisse	138
3.	Une entreprise étrangère facture les marchandises à une entreprise suisse, mais les livre à une autre entreprise suisse (opération en chaîne).....	138
4.	Vente à la commission à l'importation	139
5.	Le cas particulier de l'importation de marchandises dans le cadre d'un contrat d'entreprise	139
E.	L'imposition de groupe.....	140
1.	Introduction	140
2.	Les personnes et entités pouvant faire partie d'un groupe.....	140
3.	La définition du cercle des membres du groupe	143
4.	Le représentant du groupe.....	144
5.	Le lien réunissant les membres du groupe	144
6.	La procédure à suivre pour un assujettissement de groupe.....	146
a)	En cas de début d'assujettissement	146
b)	En cas d'entreprises déjà assujetties qui souhaitent former un groupe	147
c)	En cas de nouvel assujetti qui souhaite rejoindre un groupe existant ou une société existante (en l'absence d'un groupe)	147
d)	En cas d'entreprises non-assujetties qui souhaitent rejoindre un groupe.....	148
7.	Modifications liées aux entreprises qui font partie d'un groupe	148

III.	Les exonérations à l'assujettissement	149
A.	Les franchises à l'importation.....	149
1.	Introduction	149
2.	Les biens en petite quantité ou de faible valeur	149
3.	Les organes humains et le sang humain complet	150
4.	Les œuvres d'art importées par les artistes eux-mêmes	150
5.	Divers biens admis en franchise des droits de douane	151
6.	Les biens qui sont importés par une compagnie aérienne	153
7.	Les biens renvoyés à l'expéditeur	154
8.	L'électricité et le gaz naturel amené dans des conduites.....	154
9.	L'exonération en vertu de traités internationaux.....	155
10.	Les biens importés pour admission temporaire.....	155
11.	Les biens importés temporairement pour être travaillés	155
12.	Les biens importés pour admission temporaire ou pour perfectionnement passif à façon.....	156
13.	Les biens exportés pour être travaillés à l'étranger et qui sont renvoyés à l'expéditeur	156
14.	Diverses autres exonérations.....	156
B.	Les exonérations en vertu d'autres bases légales	156
1.	Introduction	156
2.	Les organisations et les personnes bénéficiant des exonérations.....	157
3.	La procédure à suivre.....	158
IV.	Le début et la fin d'assujettissement	159
A.	Le début d'assujettissement pour les contribuables « ordinaires »	159
1.	Introduction	159
2.	Le début d'une nouvelle activité ou la reprise d'un commerce.....	161
3.	La procédure	162
a)	Le questionnaire d'assujettissement	162
b)	Les particularités liées aux entreprises étrangères	162
4.	Le défaut d'annonce	164
B.	Le début d'assujettissement pour les destinataires de prestations.....	164
1.	Introduction	164
2.	Procédure	165
C.	Le début d'assujettissement en matière d'importation	166
D.	Le début d'un groupe d'imposition.....	166
E.	La fin d'assujettissement.....	167
1.	Introduction	167
2.	La fin d'un groupe d'imposition	167
V.	Les principes applicables à la procédure de taxation	168
A.	Introduction.....	168
B.	L'auto-taxation.....	171
C.	La neutralité de l'impôt et la neutralité concurrentielle	172
D.	Le principe du pays de destination.....	178
E.	La rentabilité de la perception.....	179
F.	La transférabilité de l'impôt.....	180

G.	L'égalité de traitement	180
H.	La compatibilité avec le droit européen	181
I.	Le principe de l'impôt général sur la consommation	182
J.	L'élimination de la double imposition	185
K.	L'imposition obligatoire	186
L.	L'interdiction de l'abus de droit et l'inter- diction de l'évasion fiscale.....	187
M.	L'unité de la prestation	195
	1. Introduction	195
	2. L'évolution de la pratique administrative	195
	3. La jurisprudence	199
	4. L'avis de la doctrine	204
N.	Les autres principes constitutionnels applicables en procédure	206
	1. Introduction	206
	2. L'universalité de l'impôt	207
	3. La capacité contributive.....	207
	4. La liberté économique	208
	a) Introduction	208
	b) La fonction de protection de l'activité privée exercée à des fins lucratives.....	208
	c) La fonction de protection de la concurrence.....	209
	d) La fonction fédérative prohibant des mesures protectionnistes cantonales et communales	211
	5. La proportionnalité	211
VI.	Les droits et obligations des contribuables.....	211
A.	L'annonce relative à l'assujettissement ordinaire	211
B.	La tenue de la comptabilité	212
C.	La vérification des factures entrantes et l'établissement correct des factures sortantes	213
	1. La vérification des factures entrantes.....	213
	2. L'établissement correct des factures sortantes	213
D.	La remise des décomptes et le paiement de l'impôt.....	214
	1. En général	214
	2. La vérification de la concordance et les corrections de décomptes	215
E.	L'annonce en cas d'importation.....	215
	1. Les importations de biens	215
	2. Les « importations » de prestations depuis l'étranger.....	216
F.	L'obligation de fournir des renseignements.....	216
	1. Les renseignements que doivent fournir l'assujetti	216
	2. Les renseignements que doivent fournir l'administration fiscale.....	218
G.	Le secret professionnel	218
H.	La remise de sûretés.....	221
I.	La prescription de la créance fiscale et de la déduction de l'impôt préalable.....	221

J.	La remise d'impôt.....	221
1.	En matière d'opérations réalisées en Suisse.....	221
2.	En matière d'importations de biens	222
VII.	Les étapes de la procédure avant la décision.....	223
A.	Introduction.....	223
B.	Les étapes de la procédure concernant les assujettis ordinaires	223
1.	Le décompte TVA (introduction)	223
2.	Le décompte TVA selon la méthode « effective ».....	224
3.	Le décompte selon les taux de la dette fiscale nette ou selon les taux forfaitaires	224
a)	Introduction	224
b)	Le début et la fin de la procédure relative au taux de la dette fiscale nette.....	225
c)	Les taux applicables.....	225
d)	Le traitement fiscal des acquisitions de prestations de services depuis l'étranger.....	226
e)	Le traitement fiscal des exportations et des prestations à l'étranger	227
aa)	En général	227
bb)	Les ventes « étranger-étranger » et les autres prestations à l'étranger	227
cc)	Les prestations de services réputées localisées à l'étranger	228
dd)	Les exportations de biens et les prestations fournies à des organisations exonérées d'impôt	228
f)	Les taux forfaitaires	229
4.	Le décompte selon la méthode dite de la marge	230
a)	Introduction	230
b)	La base imposable.....	230
c)	Les conditions d'utilisation de l'imposition de la marge	231
5.	Les factures émises (facturation débiteurs).....	232
a)	Introduction	232
b)	Les règles de l'article 26 LTVA	233
c)	Les autres exigences formelles	233
d)	Le cas particulier des prestations entre siège et succursale.....	236
e)	Le problème des arrondis dans la facturation	237
f)	La facturation de la TVA lorsque les parties n'ont rien prévu.....	238
g)	Le cas particulier du prestataire qui facture trop (ou pas assez) de TVA	239
h)	La facturation de taux « fantaisistes ».....	240
i)	Les factures établies par des entreprises étrangères	241
j)	Les factures en monnaies étrangères.....	241
k)	Les notes de crédit	242
l)	L'annulation ou la nullité de la transaction.....	243
m)	L'auto-facturation.....	243

n)	Les factures liées à des cas de représentation	244
o)	Les factures liées à des contrats de commission	245
6.	La procédure de déclaration (remplace la facturation avec TVA)	245
a)	En général	245
b)	La procédure de déclaration obligatoire.....	246
aa)	Les conditions	246
bb)	Le transfert est soumis à l'impôt	246
cc)	Le transfert est réalisé entre deux assujettis	247
dd)	Le transfert concerne un « patrimoine » ou une « partie de patrimoine ».....	248
ee)	Le transfert concerne une réorganisation qualifiée.....	248
ff)	Le transfert est soit réalisé entre personnes étroitement liées, soit il concerne une opération impliquant un montant d'impôt d'au moins CHF 10'000.–.....	248
c)	La procédure de déclaration facultative	250
aa)	Les conditions pour la procédure de déclaration facultative.....	250
bb)	Situations dans lesquelles la procédure de déclaration ne s'applique pas	251
d)	Le déroulement de la procédure de déclaration	251
e)	Les changements d'affectation après le transfert du patrimoine.....	252
7.	Les factures reçues par l'assujetti (facturation créanciers)	253
a)	Introduction	253
b)	Le contenu des factures	254
aa)	En général	254
bb)	Le nom, l'adresse et le numéro de TVA du prestataire	256
cc)	Le nom et l'adresse du destinataire de la facture.....	257
dd)	La date ou la période de la prestation	259
ee)	Le genre, l'objet et le volume de la prestation	259
ff)	Le montant de la contre-prestation	260
gg)	Le taux et le montant d'impôt dû	260
c)	La preuve du caractère commercialement justifié des dépenses	260
d)	Le défaut de factures.....	261
e)	La correction des factures (en général)	262
8.	La comptabilité	263
a)	En général	263
b)	Les règles comptables minimales	264
c)	Le cas particulier des entreprises étrangères.....	266
d)	La comptabilité dans un groupe TVA.....	268
e)	La comptabilisation selon les « contre-prestations convenues » ou selon les « contre-prestations reçues »	269
f)	La comptabilisation « au net » ou « au brut »	270

g) Les exigences relatives à la comptabilisation à l'aide de moyens techniques.....	271
h) La conservation des documents comptables	271
9. La procédure de constatation des différents chiffres d'affaires et des autres éléments imposables.....	273
10. La procédure de constatation de l'impôt préalable déductible (principe)	274
a) Introduction	274
b) La comptabilisation de l'impôt préalable.....	274
aa) Les factures reçues sans mention de TVA.....	274
bb) Les factures reçues avec mention de TVA	275
cc) La déduction de l'impôt préalable fictif.....	275
c) Le calcul des corrections de l'impôt préalable dans le décompte TVA.....	276
aa) Introduction.....	276
bb) La méthode effective ou « méthode des trois pots »	278
cc) La répartition en fonction du chiffre d'affaires total	278
dd) L'unité de la prestation.....	279
ee) Les taux de la dette fiscale nette ou les taux forfaitaires	279
ff) Le forfait des banques	280
gg) La sectorisation	280
hh) Les autres méthodes	280
d) Les corrections ultérieures (changements d'affectation)	281
aa) Introduction.....	281
bb) Les changements d'affectation complets.....	281
cc) Les changements d'affectation partiels	282
dd) Les changements d'affectation temporaires	283
C. Les assujettis qui se limitent aux importations de prestations.....	284
D. La procédure en matière d'importations de biens	284
1. Introduction	284
2. Les importations selon la procédure ordinaire	285
a) L'assujetti et l'annonce d'importation	285
b) La fixation de la base imposable.....	285
c) Le paiement de la TVA à l'importation.....	285
3. Les importations par la voie postale	286
E. La procédure applicable aux non-assujettis	287
VIII. Le contrôle.....	288
A. Introduction.....	288
B. Le contrôle par l'Administration fédérale des contributions.....	289
1. Introduction	289
2. L'engagement du contrôle	290
3. Les documents à présenter	291
4. Le déroulement du contrôle	293
a) L'examen préalable	293
b) L'entretien préliminaire	293

Table des matières

c)	Le contrôle des chiffres d'affaires	294
d)	Le contrôle de l'impôt préalable	294
e)	Le contrôle de la conformité formelle et matérielle de la comptabilité	295
f)	Le contrôle des situations particulières propres à la TVA	295
g)	La taxation par voie d'estimation	295
aa)	Introduction	295
bb)	L'estimation « interne » ou « l'estimation du montant provisoirement dû »	296
cc)	L'estimation « externe »	297
h)	La présentation du résultat du contrôle	299
i)	La notification d'estimation	300
j)	Les aspects pénaux	301
C.	Le contrôle par l'Administration fédérale des douanes	302
1.	Les contrôles à la frontière	302
2.	Les contrôles auprès des assujettis	303
IX.	La participation de tiers (sauf entraide)	304
A.	Introduction	304
B.	L'étendue du devoir d'information	304
C.	La réserve du secret professionnel	305
X.	La décision en matière de TVA	305
A.	Introduction	305
B.	Les effets du décompte et du paiement de l'impôt sans réserve	306
C.	Les effets du décompte ou du paiement de l'impôt avec réserve	308
D.	Les différents types de décisions en matière de TVA	309
E.	La notification d'estimation	309
XI.	La prescription	310
A.	Introduction	310
B.	Le délai de prescription relatif et le délai de prescription absolu	311
C.	Les actes interruptifs de prescription	312
D.	La prescription en matière de TVA à l'importation	313
XII.	La solidarité	313
A.	Introduction	313
B.	La solidarité pour le paiement de l'impôt	314
1.	Les différents cas de solidarité	314
a)	Introduction	314
b)	Les associés d'une société simple, d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite	315
c)	Quiconque exécute ou fait exécuter une vente aux enchères volontaire	317
d)	Les partenaires d'un groupe TVA	318
e)	Le cédant d'une entreprise	318
f)	Les personnes chargées de la liquidation	319
g)	Les organes chargés de la gestion, en cas de transfert de siège à l'étranger	321

XVIII

h) Le cessionnaire d'une créance soumise à TVA	322
i) Les héritiers	322
j) Solidarité dans le cadre de l'article 12 DPA (avantages illicites)	323
k) Les mandants pour lesquels des tiers importent des marchandises en Suisse.....	323
l) Les transporteurs.....	324
2. L'étendue de la solidarité.....	325
3. Les droits du responsable solidaire dans la procédure	327
C. La solidarité pour les autres obligations fiscales.....	327
XIII. Les sûretés.....	328
A. Introduction.....	328
B. Le recouvrement paraît menacé	331
C. Le débiteur prend des dispositions pour abandonner son domicile, son siège social ou un établissement stable sur le territoire suisse ou pour se faire radier du registre du commerce suisse	333
D. Le débiteur du paiement de l'impôt est en demeure	334
E. L'assujetti reprend entièrement ou en partie l'exploitation commerciale d'une entreprise tombée en faillite	335
F. L'assujetti remet des décomptes mentionnant des montants manifestement inférieurs à la réalité	335
G. Lorsque l'assujetti n'a ni domicile ni siège social en Suisse.....	336
H. Lorsque l'assujetti ouvre un compte pour payer la TVA à l'importation dans un délai de soixante jours.....	337
XIV. Résumé des particularités en matière de TVA	337
XV. Bibliographie du chapitre.....	338

La procédure non-contentieuse en matière de droits de timbre et d'impôt anticipé347

I. Préambule	347
II. Les autorités compétentes	352
A. La compétence de l'Administration fédérale des contributions dans le domaine de la taxation selon la LT et la LIA	353
B. La délimitation de compétence entre l'Administration fédérale des contributions et les autorités fiscales cantonales dans le domaine du remboursement de l'impôt anticipé.....	359
1. Compétence des administrations fiscales cantonales dans le domaine du remboursement de l'impôt anticipé.....	361
2. Compétence de l'Administration fédérale des contributions dans le domaine du remboursement de l'impôt anticipé	364
a) Compétence de l'Administration fédérale des contributions dans le domaine du remboursement de l'impôt anticipé basé sur le droit interne.....	365

b)	Compétence de l'Administration fédérale des contributions dans le domaine du remboursement de l'impôt anticipé basé sur un accord international.....	368
C.	Conflits de compétence.....	373
1.	Les conflits de compétences dans le cadre du prélèvement d'impôts.....	375
a)	L'application des dispositions légales fiscales.....	375
b)	Les influences des considérations de droit privé.....	377
2.	Délimitation de compétence entre Administration fédérale des contributions et tribunaux civils dans le cadre du transfert de l'impôt et de la prétention récursoire entre contribuable et destinataire de la prestation.....	383
a)	Le principe du transfert de l'impôt et la nature de la prétention récursoire	383
b)	La délimitation de compétence entre autorités fiscales et tribunaux civils s'agissant de la créance récursoire	384
3.	Les conflits de compétences dans le cadre du remboursement de l'impôt anticipé	386
III.	Les notions de contribuable, de tiers assujetti à la prestation ou à la restitution, d'ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé et autres responsables de la créance fiscale.....	388
A.	Les notions de contribuable proprement dit et de tiers assujettis à la prestation ou à la restitution	389
B.	Les tiers assujettis à la prestation ou à la restitution	396
C.	L'ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé	397
D.	La notion de « domicile en Suisse ».....	399
1.	La notion de « domicile en Suisse » dans le domaine des droits de timbre.....	399
2.	La notion de « domicile en Suisse » dans le domaine de l'impôt anticipé	400
a)	La notion de « domicile en Suisse » dans le cadre du prélèvement de l'impôt anticipé.....	401
b)	La notion de « domicile en Suisse » dans le cadre du remboursement de l'impôt anticipé.....	403
E.	Quelques questions concernant la représentation, la substitution, la succession fiscale et la responsabilité solidaire.....	404
1.	Représentation par un tiers	404
2.	La substitution, la succession et la responsabilité solidaire dans le cadre des droits de timbre	406
3.	La substitution, la succession fiscale et la responsabilité solidaire dans le cadre de l'impôt anticipé.....	407
IV.	Les exonérations	410
A.	Exonérations selon la LT	410
1.	Exonérations, respectivement exceptions dans le cadre du droit de timbre d'émission	410

2.	Exonérations respectivement exceptions dans le cadre du droit de timbre de négociation.....	411
3.	Exonérations dans le cadre du droit de timbre sur les primes d'assurance	415
B.	Exonérations selon la LIA	416
V.	Le début et la fin d'assujettissement	418
A.	Les obligations de s'annoncer au préalable d'une obligation fiscale concrète.....	419
1.	Obligations dans le cadre des droits de timbre.....	419
a)	Le droit de timbre d'émission.....	419
b)	Le droit de timbre de négociation	419
c)	Le droit de timbre sur les primes d'assurance.....	421
2.	Obligations dans le cadre de l'impôt anticipé.....	421
B.	Les obligations d'informer sur la fin de l'assujettissement.....	422
1.	Obligations dans le cadre des droits de timbre.....	422
2.	Obligations dans le cadre de l'impôt anticipé.....	423
VI.	Les principes de taxation.....	424
A.	La notion de taxation	424
B.	Les types de taxation.....	425
1.	La taxation en vue du prélèvement de l'impôt.....	425
a)	La taxation spontanée	425
b)	La taxation d'office.....	426
2.	La taxation en relation avec les procédures de déclaration	427
a)	Les cas où la taxation par déclaration est la règle principale	427
b)	Les cas où la taxation par déclaration est l'exception	429
VII.	Les droits et les obligations du contribuable découlant de la LT et de la LIA	437
A.	Quelques remarques d'ordre général	437
B.	Le secret fiscal, ses exceptions et le principe de transparence	441
1.	Le secret de fonction et le secret fiscal	441
2.	Les exceptions au secret fiscal.....	442
a)	L'assistance administrative proprement dite.....	442
b)	L'assistance administrative entre administrations fiscales.....	443
c)	L'assistance administrative dans les relations de l'Administration fédérale des contributions avec d'autres administrations.....	444
d)	L'assistance administrative fiscale dans les conventions contre les doubles impositions	446
e)	L'obligation de dénoncer des actes punissables.....	446
C.	L'obligation de donner des renseignements.....	447
1.	L'obligation du contribuable de donner des renseignements à l'Administration fédérale des contributions.....	447
2.	L'obligation de l'Administration fédérale des contributions de donner des renseignements au contribuable	449

3.	L'obligation de l'Administration fédérale des contributions de donner des renseignements fondés sur le principe de la transparence	449
VIII.	Les phases de la taxation avant la décision	451
A.	Les contacts entre le contribuable et l'Administration fédérale des contributions avant la taxation	451
B.	La taxation proprement dite	452
1.	La taxation spontanée	452
2.	La taxation sur l'initiative de l'Administration fédérale des contributions	452
C.	Les contacts entre le contribuable et l'Administration fédérale des contributions après la taxation	453
IX.	Le contrôle	454
A.	Les travaux de contrôle dans le domaine du prélèvement d'impôts.....	454
B.	Les travaux de contrôle dans le domaine du remboursement de l'impôt anticipé.....	455
1.	Le contrôle concernant les remboursements effectués par l'Administration fédérale des contributions.....	455
2.	Le contrôle des remboursements effectués par les cantons	456
X.	La participation de tiers.....	457
XI.	La décision.....	458
A.	La notion de décision	458
B.	Les différents types de décision	459
1.	Les types de décision selon leur objet.....	459
a)	Les décisions prévues dans le seul but du prélèvement d'impôts.....	460
b)	Les décisions prévues pour le seul remboursement de l'impôt anticipé.....	460
c)	Les décisions dans le cadre de la procédure administrative pénale.....	461
2.	Les types de décision selon leur fonction	462
a)	Les décisions de taxation ou de remboursement	462
b)	Les décisions de constatation.....	462
3.	Les types de décision selon leur étendue	464
C.	La « substitution » de décisions formelles	465
1.	L'exécution des obligations fiscales sans intervention particulière de l'Administration fédérale des contributions	465
2.	Les rulings et les conventions (solutions à l'amiable, compromis, accords) entre le contribuable et l'Administration fédérale des contributions	466
a)	Les accords fiscaux.....	466
b)	Les demandes de » ruling »	467
c)	L'application du principe de la bonne foi	470

D.	L'autorité de la chose jugée et les possibilités d'y revenir.....	472
1.	Caractère obligatoire des décisions entrées en force ; la restitution d'impôts non dus ; les erreurs de calcul	472
2.	Les cas de remise d'impôts et de révision.....	474
a)	Les remises d'impôt.....	474
b)	Révisions de décisions	475
E.	Les frais	476
XII.	La prescription en matière de prélèvement d'impôt ainsi que la péremption et la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé	478
A.	La prescription dans le domaine du prélèvement des impôts	478
1.	La prescription selon les articles 30 LT et 17 LIA	479
a)	La règle principale	479
b)	Les exceptions	479
c)	Délai de prescription absolue ou relative ?	480
2.	La prescription de la créance fiscale en présence d'infractions à la législation fédérale	480
B.	La déchéance respectivement l'extinction du droit au remboursement de l'impôt anticipé du point de vue du droit interne	484
C.	L'extinction du droit au remboursement de l'impôt anticipé du point de vue du droit interne.....	488
1.	La règle principale d'extinction du droit au remboursement	488
2.	Les exceptions	489
D.	L'extinction du droit au remboursement de l'impôt anticipé dans des constellations internationales.....	490
E.	La prescription du droit à la restitution d'impôt non dus	493
XIII.	Nouveaux outils de communication de l'Administration fédérale des contributions	494
XIV.	Bibliographie du chapitre.....	497

La procédure mixte en matière d'impôts directs501

I.	Introduction.....	501
II.	Les autorités compétentes	502
A.	La compétence	502
1.	La compétence territoriale	503
a)	L'impôt fédéral direct	503
b)	Les impôts cantonaux et communaux.....	505
c)	Transfert de domicile d'un canton à un autre.....	505
d)	Questions particulières.....	506
aa)	Les prestations en capital	506
bb)	L'impôt à la source.....	506
cc)	Le emploi immobilier intercantonal.....	508
2.	La compétence décisionnelle	509

B.	L'autorité de taxation	510
1.	Les autorités fédérales	510
2.	Les autorités cantonales	512
3.	Les autorités communales.....	514
III.	La notion de contribuable	514
A.	Généralités	514
B.	Situation au regard de la LIFD et de la LHID	515
C.	Situation au regard des lois de procédure administrative.....	515
D.	Détermination du cercle des contribuables en procédure non contentieuse	517
1.	Personnes ayant la qualité de contribuable	518
a)	Personnes contestant leur qualité de contribuable – décision de constatation	518
b)	Assujettis au sens de la LIFD et LHID	520
c)	Extension sur la base d'une substitution ou d'une représentation fiscale	521
aa)	Débiteurs de l'impôt à la source	522
bb)	Tuteurs et curateurs de personnes interdites.....	528
cc)	Parents d'enfants mineurs	529
dd)	Enfants mineurs imposés séparément.....	531
ee)	Les époux	532
ff)	Héritiers en tant que successeurs au contribuable décédé	537
2.	Cas particuliers	537
3.	Personnes n'ayant pas la qualité de contribuable.....	538
a)	Communautés héréditaires.....	538
b)	Sociétés de personnes et communautés de propriétaires par étages	538
c)	Mandataires	539
IV.	Exonération	540
A.	Généralités	540
B.	Aspects procéduraux généraux	541
C.	Liste des personnes et institutions exonérées	542
1.	Exonération fondée sur le droit international public	543
a)	Les membres du personnel de missions diplomatiques	544
b)	Les membres des représentations consulaires.....	545
c)	Fonctionnaires d'organisations internationales et membres du personnel de missions représentées auprès d'elles	546
d)	États étrangers.....	546
e)	Aspects procéduraux.....	547
2.	Exonérations subjectives fondées sur la législation interne	548
a)	La Confédération et ses établissements (articles 56, lettre a LIFD et 23, alinéa 1, lettre a LHID)	548
aa)	Entreprises de droit public ayant adopté l'une des formes juridiques prévues par le droit privé.....	551

bb)	Fondations autonomes de droit public.....	552
cc)	Entreprises d'économie mixte.....	553
dd)	Exonération au plan cantonal	553
ee)	Aspects procéduraux	553
b)	Les cantons et leurs établissements (article 56, lettre b et 23, alinéa 1, lettre b LHID).....	554
c)	Les communes, paroisses et autres collectivités territoriales des cantons, ainsi que leurs établissements (article 56, lettre c LIFD et 23, alinéa 1, lettre c LHID)	556
d)	Les entreprises de transport concessionnaires (article 56, lettre d LIFD et 23, alinéa 1, lettre j LHID).....	558
e)	Institutions de prévoyance professionnelle (article 56, lettre e LIFD et 23, alinéa 1, lettre d LHID)	561
f)	Caisses indigènes d'assurances sociales et de compensation (article 56, lettre f LIFD et 23, alinéa 1, lettre e LHID)	564
g)	Personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (article 56, lettre g LIFD et 23, alinéa 1, lettre f LHID)	565
aa)	But de service public	568
bb)	But d'utilité publique	569
cc)	Banques cantonales	570
h)	Personnes morales qui poursuivent des buts culturels (article 56, lettre h LIFD et 23, alinéa 1, lettre g LHID).....	571
3.	Exonération fondée sur des motifs économiques.....	573
a)	Exonération cantonale	573
b)	Exonération fédérale	575
V.	Le début et la fin d'assujettissement	578
A.	Début d'assujettissement	578
1.	Personnes physiques	578
2.	Personnes morales	580
B.	Fin d'assujettissement.....	582
1.	Personnes physiques	582
2.	Personnes morales	582
C.	Transfert temporaire	584
D.	Décès d'un des époux	584
E.	Modification de l'assujettissement par changement de domicile d'un canton à l'autre	585
1.	Personnes physiques	585
2.	Personnes morales	586
3.	Impôt à la source.....	587
VI.	Les principes applicables à la procédure de taxation	587
A.	La légalité	587
B.	Les principes constitutionnels.....	588
C.	La maxime d'office.....	588
D.	La maxime inquisitoire	589

E.	Le principe de la bonne foi	589
F.	L'offre de preuve	590
G.	Le principe de la libre appréciation des preuves	591
H.	La limitation de la consultation du dossier.....	591
I.	Le principe de l'imposition de la famille (imposition par foyer)	593
J.	Le principe de l'unité de la période fiscale	595
K.	Les devoirs des autorités	595
1.	Récusation	595
2.	Secret fiscal.....	596
3.	Collaboration entre autorités fiscales	597
4.	Collaboration d'autres autorités	598
5.	Traitement des données	598
VII.	Les droits et obligations des contribuables.....	599
A.	Généralités	599
B.	Droits du contribuable.....	599
1.	Introduction	599
2.	Titulaires des droits.....	601
3.	Droit de consulter le dossier	602
a)	Introduction	602
b)	Droit de consultation des époux et des partenaires enregistrés.....	604
c)	Pièces produites ou signées par le contribuable.....	605
d)	Autres pièces.....	605
aa)	Documents internes de l'administration	605
bb)	Autres pièces (pesée des intérêts).....	606
cc)	Consultation des autres pièces tant que les faits ne sont pas établis	607
e)	Conséquences en cas refus de l'administration fiscale de donner accès au dossier	608
4.	Participation à l'offre de preuves	609
a)	Forme.....	610
b)	Conséquences en cas refus de l'administration fiscale d'admettre des offres de preuve	613
5.	Droit de recevoir des décisions et prononcés notifiés par écrit et motivés.....	615
a)	Introduction	615
b)	Décisions incidentes	616
c)	Forme.....	618
d)	Motivation	618
e)	Indication des voies de droit	620
f)	Notification.....	621
aa)	Notification de décisions incidentes.....	626
bb)	Notification des sommations	627
cc)	Notification dans la Feuille officielle du canton.....	627
dd)	Conséquence en cas de notification irrégulière	629
6.	Droit d'être représenté	631

C.	Obligations du contribuable	633
1.	Introduction	633
2.	Obligation de déposer une déclaration fiscale	634
3.	Obligation de collaborer	638
a)	Introduction	638
b)	Limites imposées par le principe de proportionnalité	640
c)	Droits du contribuable en cas de violation alléguée du principe de proportionnalité.....	643
d)	Contribuables soumis au secret professionnel	643
4.	Obligation d'être représenté.....	645
VIII.	Les étapes de la procédure avant la décision.....	646
A.	Généralités	646
B.	La phase préparatoire.....	647
C.	La déclaration d'impôt.....	648
1.	Généralités	648
2.	Obligations du contribuable.....	650
3.	Déclaration électronique.....	653
4.	Portée légale de la déclaration fiscale	654
5.	Cas particuliers	655
a)	Les hoiries, les sociétés de personnes, les fonctions dirigeantes.....	655
b)	L'impôt à la source	656
c)	Imposition d'après la dépense.....	658
d)	Gains immobiliers.....	663
D.	La taxation proprement dite	664
1.	La taxation ordinaire.....	664
a)	Facteurs fiscaux	664
b)	Renseignements préalables et accords fiscaux.....	665
c)	Epoux.....	672
2.	La taxation provisoire	672
3.	La taxation d'office.....	673
a)	Conditions.....	673
b)	Les effets de la taxation d'office.....	675
4.	Les taxations particulières	675
a)	Assujettissement inférieur à la période fiscale.....	675
b)	La taxation à la source	676
c)	La taxation d'après la dépense	676
d)	La taxation de l'impôt sur les gains immobiliers	677
5.	La notification de la taxation	678
IX.	Le contrôle de la déclaration d'impôt	680
A.	Généralités	680
1.	Fardeau de la preuve	680
2.	Vérification et investigations nécessaires	680
3.	Administration fédérale des contributions	682
B.	Appréciation consciencieuse.....	683

C.	Informations de tiers ou d'autres administrations	683
1.	Attestations de tiers.....	683
2.	Renseignements de tiers.....	684
3.	Informations de tiers	685
D.	Autres moyens à disposition de l'autorité de taxation	686
1.	Coefficients expérimentaux	686
2.	Évolution de fortune	687
3.	Dépenses du contribuable (train de vie).....	688
4.	Évaluation du revenu, évolution du bénéfice net, réalité économique.....	688
5.	L'attestation d'intégralité.....	688
6.	L'expertise	689
7.	L'inventaire	689
X.	La participation de tiers.....	690
A.	Généralités	690
1.	Droits des tiers dans la procédure	692
2.	Droits du contribuable en cas de violation alléguée du principe de proportionnalité.....	692
B.	Attestations de tiers devant être soumises au contribuable	693
1.	Forme et contenu de l'attestation	693
a)	Attestation de l'employeur.....	694
b)	Créanciers et débiteurs.....	695
c)	Assureurs	696
d)	Gérants de fortune.....	696
e)	Autres personnes en relation d'affaires avec le contribuable	697
2.	Obligations du contribuable et des tiers	698
3.	Réserve du secret professionnel.....	699
a)	Attestations d'intégralité.....	699
C.	Renseignements de tiers.....	700
1.	Introduction	700
2.	Forme et contenu des renseignements	701
3.	Tiers concernés	701
4.	Sanction en cas d'inobservation.....	701
D.	Informations de tiers	702
1.	Introduction	702
2.	Forme et contenu des attestations	702
3.	Tiers concernés	702
a)	Les personnes morales et fondations	703
b)	Les institutions de prévoyance professionnelle.....	703
c)	Les associés de sociétés simples et de sociétés de personnes	704
d)	Placements collectifs de capitaux immobiliers	704
e)	Les employeurs pour les participations de collaborateurs accordées aux employés.....	704
4.	Sanction en cas d'inobservation.....	707

XI.	La décision.....	707
A.	Généralités	707
B.	Types de décisions	708
1.	Les décisions formatrices ou de constatation	708
2.	Décisions finales	708
3.	Décisions incidentes	709
4.	Décisions de constatation.....	710
5.	Renseignement et prises de position	712
XII.	La prescription du droit de taxer	714
XIII.	La prescription en cas de perception de l'impôt à la source.....	717
XIV.	La solidarité	718
A.	Généralités	718
B.	Personnes solidaires	719
XV.	Résumé des particularités en matière de LIFD et de LHID	719
XVI.	Bibliographie du chapitre.....	720

Le contentieux fiscal.....725

I.	Introduction.....	725
II.	La réforme de la justice fédérale	726
A.	Généralités	726
B.	Impact pour le contentieux fiscal	728
1.	Unification des voies de recours au Tribunal fédéral	728
2.	Création d'un Tribunal administratif fédéral	729
III.	Les règles générales	730
A.	La structure du contentieux fiscal	730
1.	Les moyens de droit	730
a)	Les moyens ordinaires	730
b)	Les moyens extraordinaires	732
2.	L'organisation du contentieux fiscal	733
a)	Les impôts fédéraux.....	733
aa)	L'impôt fédéral direct.....	733
bb)	Les impôts perçus par la Confédération (impôt anticipé, droit de timbre, taxe sur la valeur ajoutée).....	734
b)	Les impôts cantonaux et communaux.....	735
c)	Le parallélisme des voies de recours en matière d'impôts directs	736
3.	La réglementation applicable.....	737
a)	Généralités	737
b)	Les lois générales.....	737
c)	Les lois spéciales	738
B.	Les principes généraux du contentieux fiscal	739
1.	La maxime d'office et la maxime de disposition	739

2.	La maxime inquisitoriale	740
3.	L'application du droit d'office (<i>jura novit curia</i>)	740
4.	La libre appréciation des preuves	741
5.	Les garanties de procédure	742
6.	Le droit de se faire représenter.....	742
IV.	La réclamation	743
A.	La réclamation en matière d'impôts sur le revenu et la fortune	744
1.	L'objet	744
2.	Le sujet	745
3.	La forme et le contenu	745
4.	Les délais	746
5.	L'effet de la réclamation.....	748
6.	La décision sur réclamation	749
B.	La réclamation en matière d'impôt anticipé, de droit de timbre et de taxe sur la valeur ajoutée	751
1.	L'objet	751
2.	Le sujet	751
3.	La forme et le contenu	752
4.	Les délais	753
5.	L'effet de la réclamation.....	754
6.	La décision sur réclamation	754
7.	Les frais de procédure.....	755
C.	Remarques	755
V.	Le recours fiscal.....	756
A.	Le recours auprès d'une Commission cantonale de recours (CCR) indépendante en matière d'impôts sur le revenu et la fortune.....	756
1.	L'objet	756
2.	Le sujet	757
3.	La forme et le contenu	758
4.	Les délais	759
5.	L'effet du recours	760
6.	La procédure de recours.....	760
7.	La décision sur recours	761
8.	Le recours à l'autorité cantonale de deuxième instance.....	762
B.	Le recours au Tribunal administratif fédéral (TAF) en matière fiscale.....	763
1.	Introduction	763
2.	L'objet	763
3.	Le sujet	764
4.	La forme et le contenu	764
5.	Les délais	765
6.	Nouvelle décision de l'autorité inférieure.....	765
7.	La décision sur recours	766
C.	Le recours en matière douanière (y compris la TVA à l'importation).....	767
D.	Le recours au Conseil fédéral.....	768