

**OREF**

**Ordre romand des experts fiscaux diplômés  
(éditeur)**

Philippe Béguin, Prof. François Bellanger, Denis Berdoz,  
Marc Bugnon, Hans-Peter Hochreutener, Prof. Xavier Oberson,  
Per Prod'hom, Kaloyan Stoyanov, Prof. Henri Torrione,  
Prof. Robert Waldburger

# **Les procédures en droit fiscal**

**2<sup>e</sup> édition, complétée et actualisée**

**Editions Haupt  
Berne · Stuttgart · Vienne**

## **§2. Table des matières**

<b>§1. Sommaire .....</b>	<b>7</b>
<b>§2. Table des matières .....</b>	<b>9</b>
<b>§3. Les principes constitutionnels et de procédure applicables en droit fiscal</b>	
<b>François Bellanger .....</b>	<b>49</b>
<b>I. Introduction .....</b>	<b>49</b>
<b>II. Les principes et droits constitutionnels régissant l'activité administrative.....</b>	<b>50</b>
<b>A. La portée des principes et droits constitutionnels .....</b>	<b>50</b>
<b>B. Le contenu des principes constitutionnels.....</b>	<b>50</b>
<b>a. La légalité (article 5, alinéa 1, Cst.).....</b>	<b>50</b>
1. La primauté du droit.....	51
1.1 La séparation des pouvoirs .....	51
1.2 La hiérarchie des normes .....	52
2. La réserve de la loi .....	56
3. Les règles particulières en matière fiscale.....	58
<b>b. L'intérêt public (article 5, alinéa 2, Cst.).....</b>	<b>59</b>
<b>c. La bonne foi (articles 5, alinéa 3, et 9 Cst.) .....</b>	<b>60</b>
<b>d. L'égalité de traitement (article 8 Cst.).....</b>	<b>64</b>
<b>e. La proportionnalité (article 5, alinéa 2 Cst.).....</b>	<b>67</b>
<b>f. La rétroactivité .....</b>	<b>68</b>
<b>g. L'interdiction de l'arbitraire (article 9 Cst.).....</b>	<b>70</b>
<b>III. Les principes de procédure .....</b>	<b>71</b>
<b>A. Introduction .....</b>	<b>71</b>
<b>B. Les parties à la procédure.....</b>	<b>72</b>
<b>a. Les conditions minimales pour être partie .....</b>	<b>73</b>
1. La capacité d'être partie .....	73

2.	La capacité d'agir en procédure .....	74
<b>b.</b>	<b>Les parties en procédure non contentieuse .....</b>	<b>74</b>
1.	Les personnes ayant qualité de partie .....	75
2.	Les personnes acquérant la qualité de partie en raison de procédures accessoires ou parallèles .....	76
3.	Les tiers .....	77
<b>c.</b>	<b>Les parties en procédure contentieuse .....</b>	<b>78</b>
1.	Les parties qui ont participé au stade antérieur de la procédure .....	78
2.	Les parties qui prennent part à la procédure de recours, sans avoir participé à l'instance précédente .....	80
2.1	Une personne ou autorité dispose de la qualité pour recourir en dépit de son absence de participation à la procédure antérieure .....	80
2.11	<i>Les conditions matérielles</i> .....	81
2.12	<i>La condition formelle</i> .....	81
2.2	<i>L'intervention</i> .....	83
2.3	<i>L'appel en cause</i> .....	83
2.4	<i>Les tiers intéressés</i> .....	84
<b>C.</b>	<b>La notion de « décision » .....</b>	<b>84</b>
a.	Les décisions formatrices .....	85
b.	Les décisions de constatation .....	85
c.	Les décisions de refus .....	86
d.	Les décisions finales et incidentes .....	87
e.	Les décisions générales .....	89
<b>D.</b>	<b>La portée des garanties minimales de procédure .....</b>	<b>90</b>
<b>E.</b>	<b>Les rapports entre les garanties minimales et les autres règles de procédure .....</b>	<b>93</b>
<b>F.</b>	<b>Le contenu des garanties minimales de procédure .....</b>	<b>95</b>
a.	L'obligation de statuer .....	95
b.	L'interdiction du formalisme excessif .....	96
c.	La composition correcte de l'autorité .....	97
d.	Le droit d'être entendu .....	99
e.	Le droit de consulter le dossier .....	101
f.	L'obligation de motiver .....	102
g.	L'obligation d'indiquer les voies et délais de recours .....	103
h.	La notification .....	104
i.	Le droit à l'assistance judiciaire (article 29, alinéa 3 Cst.) .....	106
<b>IV.</b>	<b>Conclusion .....</b>	<b>106</b>

---

Bibliographie du chapitre .....	109
§4. Les procédures de taxation (non-contentieux).....	113
<b>I. Les types de taxation</b>	
<b>Xavier Oberson .....</b>	<b>113</b>
<b>A. Introduction .....</b>	<b>113</b>
<b>B. Les trois modèles de taxation.....</b>	<b>113</b>
<b>C. Les effets de ces modèles de taxation .....</b>	<b>114</b>
a. Sur les principes applicables .....	114
b. Sur les droits des contribuables .....	114
c. Sur les obligations des contribuables .....	115
d. Sur les conséquences (non pénales) en cas de violation des obligations des contribuables .....	116
<b>II. La procédure spontanée en matière de taxe sur la va- leur ajoutée</b>	
<b>Per Prod'hom .....</b>	<b>119</b>
<b>A. Les autorités compétentes.....</b>	<b>119</b>
a. L'Administration fédérale des contributions.....	119
1. Compétence .....	119
2. Organisation .....	120
b. L'Administration fédérale des douanes.....	121
1. Compétence .....	121
2. Organisation .....	122
c. Les autorités qui ne sont pas formellement « compétentes » mais qui ont un lien plus ou moins direct avec la procédure de taxa- tion en matière de TVA .....	122
1. Les autorités compétentes en matière d'impôts directs .....	122
2. Le registre du commerce .....	123
3. Les autorités compétentes en matière d'AVS .....	123
4. Le juge civil.....	123
5. Les autorités de poursuite pour dettes et faillite .....	125
<b>B. La notion de contribuable.....</b>	<b>125</b>
a. Introduction .....	125

---

<b>b. L'assujettissement obligatoire des prestataires .....</b>	<b>127</b>
1. Introduction .....	127
2. Les conditions d'assujettissement .....	129
2.1 Le « chiffre d'affaires » imposable .....	129
2.2 L'exercice indépendant d'une activité .....	133
2.21 Introduction .....	133
2.22 Les entités et les personnes pouvant devenir assujetties .....	133
2.23 Le rapport vis-à-vis des tiers .....	137
2.3 L'exercice d'une activité « commerciale ou professionnelle » .....	145
2.4 L'exercice d'une activité « en vue de réaliser des recettes » .....	151
3. L'annonce et la procédure d'assujettissement .....	151
4. La constatation de l'assujettissement .....	151
4.1 La constatation d'assujettissement et l'inscription dans le rôle des contribuables .....	151
4.2 Les attestations d'assujettissement .....	152
4.21 L'attestation ordinaire (pour la Suisse) .....	152
4.22 Les attestations à l'attention des autorités étrangères .....	152
4.23 Les attestations relatives au paiement .....	152
<b>c. L'assujettissement obligatoire des destinataires de services .....</b>	<b>153</b>
1. Introduction .....	153
2. Lorsque le destinataire des services est le siège de l'activité économique .....	156
3. Lorsque le destinataire des services est un établissement stable ....	157
4. Lorsque le destinataire des services est une personne physique qui ne dispose pas d'un « siège » ou d'un « établissement stable » .....	162
5. Lorsque le destinataire des services est une autre entité organisée (société simple, trust, fonds de placement, hoirie, etc.) .....	163
6. Le montant déterminant des acquisitions de prestations de services .....	164
7. Les types de prestations entrant en ligne de compte .....	165
<b>d. L'assujettissement obligatoire des importateurs .....</b>	<b>167</b>
1. Introduction .....	167
2. E (à l'étranger) vend des marchandises à CH (en Suisse) .....	168
3. E facture les marchandises à une entreprise suisse (« CH1 ») mais les livre à une autre entreprise suisse (« CH2 ») .....	168
4. E facture les marchandises à une autre entreprise étrangère (« E1 ») mais les livre à une entreprise suisse (« CH2 ») .....	169
5. E facture les marchandises à une entreprise suisse ou étrangère (« X1 ») et les livre à une entreprise suisse (« CH2 »). X1	

	facture les biens à CH2 par l'intermédiaire d'une chaîne d'entreprises qui se succèdent dans la facturation des mêmes biens .....	169
6.	Vente à la commission à l'importation.....	170
7.	Le cas particulier de l'importation de marchandises dans le cadre d'un contrat d'entreprise.....	171
8.	Le cas particulier de l'importation de courant électrique.....	173
<b>e.</b>	<b>L'assujettissement à option des prestataires.....</b>	<b>174</b>
1.	Introduction .....	174
2.	L'option pour les prestataires qui réalisent des opérations exclues du champ de l'impôt.....	174
3.	L'option dans les autres cas (seuils de chiffres d'affaires non atteints).....	176
3.1	Introduction.....	176
3.2	Le prestataire souhaite devenir assujetti pour des motifs de neutralité ou de simplification (article 27, alinéa 1 LTVA).....	177
3.3	Le prestataire se trouve dans une phase de démarrage et va réaliser un chiffre d'affaires annuel de CHF 250'000 dans les cinq ans. (article 27, alinéa 2 LTVA).....	178
<b>f.</b>	<b>L'imposition de groupe.....</b>	<b>182</b>
1.	Introduction .....	182
2.	Les personnes et entités pouvant faire partie d'un groupe .....	182
3.	Les personnes et entités devant faire partie d'un groupe.....	187
4.	Le chef de groupe .....	188
5.	Le lien réunissant les membres du groupe .....	188
6.	La procédure à suivre pour un assujettissement de groupe .....	190
6.1	En cas de début d'assujettissement .....	190
6.2	En cas d'entreprises déjà assujetties qui souhaitent former un groupe .....	191
6.3	En cas de nouvel assujetti qui souhaite rejoindre un groupe existant .....	192
6.4	En cas d'entreprises non-assujetties qui souhaitent rejoindre un groupe .....	192
7.	Modifications liées aux entreprises qui font partie d'un groupe ....	192
<b>C.</b>	<b>Les exonérations à l'assujettissement .....</b>	<b>193</b>
<b>a.</b>	<b>Les exonérations spéciales de la LTVA .....</b>	<b>193</b>
1.	Le chiffre d'affaires qui ne dépasse pas CHF 250'000 .....	193

1.1	Introduction.....	193
1.2	Le chiffre d'affaires considéré.....	193
1.3	L'impôt net dû d'un montant maximum de CHF 4'000.....	195
1.4	Le dépassement « régulier » de la limite de CHF 4'000.....	197
2.	Les agriculteurs, sylviculteurs et horticulteurs.....	198
3.	Les services immatériels fournis par des prestataires étrangers (sauf télécommunications) .....	199
3.1	Introduction.....	199
3.2	Les entreprises ayant un siège à l'étranger .....	200
3.3	« Qui fournissent exclusivement des prestations immatérielles » (au sens de l'article 14, alinéa 3 LTVA).....	202
3.4	Le cas particulier des télécommunications .....	202
4.	Les sociétés sportives (chiffre d'affaires ne dépassant pas CHF 150'000).....	203
4.1	Introduction.....	203
4.2	Les sociétés sportives sans but lucratif, gérées de façon bénévole, ainsi que les institutions d'utilité publique .....	203
4.3	Le chiffre d'affaires ne dépassant pas CHF 150'000.....	204
5.	Les franchises à l'importation .....	206
5.1	Introduction.....	206
5.2	Les biens de faible valeur .....	206
5.3	Les moyens de paiement, les papiers-valeurs et certains autres documents.....	207
5.4	Les organes et le sang humain .....	209
5.5	Les œuvres d'art importées par les artistes eux-mêmes.....	209
5.6	Divers biens admis en franchise des droits de douane .....	210
5.7	Les biens revenant en Suisse suite à une exportation temporaire .....	216
5.8	Les biens exportés temporairement pour être travaillés à l'étranger.....	217
5.9	Les biens qui sont importés en Suisse à titre temporaire .....	217
5.10	Les biens d'origine suisse en retour .....	218
5.11	Les biens importés temporairement en Suisse pour être réparés.....	218
5.12	Les biens liés aux transports aériens internationaux .....	219
5.13	Les importations d'or.....	219
b.	Les exonérations en vertu d'autres bases légales.....	220
1.	Introduction .....	220
2.	Les organisations et les personnes bénéficiant des exonérations .....	220
3.	La procédure à suivre .....	222

<b>D.</b>	<b>Le début et la fin d'assujettissement.....</b>	<b>225</b>
<b>a.</b>	<b>Le début d'assujettissement pour les prestataires assujettis obligatoirement .....</b>	<b>225</b>
1.	Introduction .....	225
2.	Le début d'activité, la reprise de commerce ou l'ouverture d'un nouveau secteur.....	225
3.	L'entreprise existante qui étend ou modifie son activité.....	227
4.	La procédure.....	229
4.1	La commande du questionnaire d'assujettissement .....	229
4.2	Le questionnaire d'assujettissement .....	230
4.21	<i>Le questionnaire principal .....</i>	<i>230</i>
4.22	<i>La formule additionnelle lorsque le chiffre d'affaires ne dépasse pas CHF 250'000.....</i>	<i>234</i>
4.23	<i>La formule liée à une demande d'option.....</i>	<i>235</i>
4.24	<i>La demande en vue d'établir les décomptes selon les contre-prestations reçues.....</i>	<i>236</i>
4.25	<i>Le questionnaire annexe relatif au taux de la dette fiscale nette.....</i>	<i>236</i>
4.3	Les particularités liées aux entreprises étrangères .....	237
4.4	La procédure après l'envoi du questionnaire .....	238
5.	Le défaut d'annonce .....	240
<b>b.</b>	<b>Le début d'assujettissement pour les destinataires de services .....</b>	<b>241</b>
1.	Introduction .....	241
2.	Procédure.....	242
<b>c.</b>	<b>Le début d'assujettissement en matière d'importation.....</b>	<b>242</b>
<b>d.</b>	<b>Le début d'assujettissement en cas d'option.....</b>	<b>243</b>
<b>e.</b>	<b>Le début d'un groupe d'imposition .....</b>	<b>244</b>
<b>f.</b>	<b>La fin d'assujettissement .....</b>	<b>245</b>
1.	Introduction .....	245
2.	La cessation d'activité (y compris transfert de commerce).....	246
3.	La réduction ou la modification de l'activité .....	247
4.	La fin d'une option d'assujettissement.....	248
5.	La fin d'un groupe d'imposition .....	248
<b>E.</b>	<b>Les principes applicables à la procédure de taxation.....</b>	<b>249</b>
<b>a.</b>	<b>Introduction.....</b>	<b>249</b>
<b>b.</b>	<b>L'auto-taxation .....</b>	<b>252</b>
<b>c.</b>	<b>Le principe de l'impôt général sur la consommation .....</b>	<b>253</b>
<b>d.</b>	<b>La neutralité de l'impôt .....</b>	<b>258</b>
<b>e.</b>	<b>L'élimination de la double imposition .....</b>	<b>265</b>
<b>f.</b>	<b>L'imposition obligatoire.....</b>	<b>266</b>
<b>g.</b>	<b>La rentabilité de la perception .....</b>	<b>267</b>



h.	Le principe du pays de destination .....	268
i.	La compatibilité avec le droit européen .....	268
j.	Les autres principes constitutionnels applicables en procédure .....	270
1.	Introduction .....	270
2.	L'universalité de l'impôt .....	270
3.	L'égalité de traitement .....	271
4.	La capacité contributive .....	271
5.	La liberté économique .....	273
5.1	Introduction .....	273
5.2	La fonction de protection de l'activité privée exercée à des fins lucratives .....	273
5.3	La fonction de protection de la concurrence .....	274
5.4	La fonction fédérative prohibant des mesures protectionnistes cantonales et communales .....	277
6.	La proportionnalité .....	278
k.	L'unité de la prestation .....	278
1.	Introduction .....	278
2.	La pratique administrative .....	280
3.	La jurisprudence .....	284
4.	L'avis de la doctrine .....	290
l.	L'Administration fédérale des contributions peut-elle se baser sur les principes directeurs de la TVA pour conclure à un cas d'évasion fiscale ? .....	292
F.	Les droits et obligations des contribuables .....	295
a.	L'annonce relative à l'assujettissement ordinaire .....	295
b.	La tenue de la comptabilité .....	296
c.	La vérification des factures entrantes et l'établissement correct des factures sortantes .....	297
1.	La vérification des factures entrantes .....	297
2.	L'établissement correct des factures sortantes .....	297
d.	La remise des décomptes et le paiement de l'impôt .....	297
e.	L'annonce en cas d'importation .....	299
1.	Les importations de biens .....	299
2.	Les « importations » de services (et les importations d'électricité) .....	300
f.	L'obligation de fournir des renseignements .....	300
g.	Le secret professionnel .....	302
h.	La remise de sûretés .....	304
i.	La prescription de la créance fiscale et de la déduction de l'impôt préalable .....	304

<b>j.</b>	<b>La remise d'impôt .....</b>	<b>304</b>
1.	En matière d'opérations réalisées en Suisse .....	304
2.	En matière d'importations de biens .....	304
<b>G.</b>	<b>Les étapes de la procédure avant la décision .....</b>	<b>305</b>
<b>a.</b>	<b>Introduction .....</b>	<b>305</b>
<b>b.</b>	<b>Les étapes de la procédure concernant les assujettis ordinaires .....</b>	<b>306</b>
1.	Le décompte TVA (introduction) .....	306
2.	Le décompte TVA selon la méthode « effective » .....	307
3.	Le décompte selon le taux de la dette fiscale nette .....	307
3.1	Introduction .....	307
3.2	Le début et la fin de la procédure relative au taux de la dette fiscale nette .....	308
3.3	Les taux applicables .....	308
3.4	Le traitement fiscal des acquisitions de prestations de services depuis l'étranger .....	310
3.5	Le traitement fiscal des exportations et des prestations à l'étranger .....	310
3.51	<i>En général</i> .....	310
3.52	<i>Les ventes « étranger-étranger », les travaux à l'étranger, les prestations exclues du champ et les cas dans lesquels le prix de revient n'est pas soumis à la TVA suisse</i> .....	311
3.53	<i>Les prestations de services réputées localisées à l'étranger</i> .....	311
3.54	<i>Les exportations de biens</i> .....	312
3.6	Le traitement fiscal des prestations à soi-même .....	313
3.61	Introduction .....	313
3.62	<i>Les prélèvements de biens de l'entreprise (article 9, alinéa 1 LTVA)</i> .....	313
3.63	<i>Les travaux sur des constructions (article 9, alinéa 2 LTVA)</i> .....	314
3.64	<i>Les transferts de patrimoine suivis d'un changement d'affectation (article 9, alinéa 3 LTVA)</i> .....	314
4.	Le décompte selon la méthode dite de la marge .....	314
4.1	Introduction .....	314
4.2	La base imposable .....	315
4.3	Les conditions d'utilisation de l'imposition de la marge .....	316
4.4	Les biens acquis de manière globale / simplification .....	318
5.	Les factures émises (facturation débiteurs) .....	319

5.1	Introduction.....	319
5.2	Les règles de l'article 37 LTVA .....	320
5.3	Les autres exigences formelles .....	320
5.4	Le cas particulier des prestations entre siège et succursale.....	324
5.5	Le problème des arrondis dans la facturation .....	326
5.6	La facturation de la TVA lorsque les parties n'ont rien prévu .....	327
5.7	Le cas particulier du prestataire qui facture trop (ou pas assez) de TVA.....	328
5.8	Les factures établies par des entreprises étrangères.....	329
5.9	Les factures en monnaies étrangères.....	329
5.10	Les notes de crédit .....	330
5.11	L'annulation ou la nullité de la transaction.....	331
5.12	L'auto-facturation.....	332
5.13	Les factures liées à des cas de représentation .....	332
5.14	Les factures liées à des contrats de commission .....	333
6.	La procédure de déclaration (remplace la facturation avec TVA) .....	334
6.1	En général.....	334
6.2	Les conditions justifiant l'utilisation de la procédure de déclaration.....	335
6.21	<i>Le transfert est « impossible » .....</i>	335
6.22	<i>Le transfert est réalisé entre deux assujettis .....</i>	335
6.23	<i>Le transfert concerne un « patrimoine » ou une « partie de patrimoine » .....</i>	336
6.24	<i>L'existence d'une « réorganisation » .....</i>	337
6.3	Le déroulement de la procédure de déclaration .....	337
6.4	Les changements d'affectation après le transfert du patrimoine.....	338
7.	Les factures reçues par l'assujetti (facturation créanciers).....	341
7.1	<i>Introduction.....</i>	341
7.2	Le contenu des factures.....	342
7.21	<i>En général.....</i>	342
7.22	<i>Le nom, l'adresse et le numéro de TVA du prestataire .....</i>	345
7.23	<i>Le nom et l'adresse du destinataire de la facture .....</i>	345
7.24	<i>La date ou la période de la prestation.....</i>	347
7.25	<i>Le genre, l'objet et le volume de la prestation .....</i>	348
7.26	<i>Le montant de la contre-prestation .....</i>	348
7.27	<i>Le taux et le montant d'impôt dû.....</i>	349
7.3	La preuve du caractère commercialement justifié des dépenses.....	349
7.4	Le défaut de factures.....	350
7.5	La correction des factures (en général).....	350
7.6	La correction des factures (au moyen de la formule 1550, anciennement 1310).....	352
8.	La comptabilité.....	354

8.1	En général .....	354
8.2	Les règles comptables minimales .....	355
8.3	Le cas particulier des entreprises étrangères .....	357
8.4	La comptabilité dans un groupe TVA .....	358
8.5	La comptabilisation selon les « contre-prestations convenues » ou selon les « contre-prestations reçues » .....	360
8.6	La comptabilisation « au net » ou « au brut » .....	361
8.7	Les exigences relatives à la comptabilisation à l'aide de moyens techniques .....	362
8.8	La conservation des documents comptables .....	363
9.	La procédure de constatation des différents chiffres d'affaires et des autres éléments imposables .....	366
10.	La procédure de constatation de l'impôt préalable déductible (principe) .....	367
10.1	Introduction .....	367
10.2	La comptabilisation de l'impôt préalable .....	368
10.21	<i>Les factures reçues sans mention de TVA</i> .....	368
10.22	<i>Les factures reçues avec mention de TVA</i> .....	368
10.3	Le calcul des corrections de l'impôt préalable dans le décompte TVA .....	369
10.31	<i>Introduction</i> .....	369
10.32	<i>La méthode effective</i> .....	372
10.33	<i>La "variante forfaitaire 1"</i> .....	372
10.34	<i>La "variante forfaitaire 2"</i> .....	373
10.35	<i>L'unité de la prestation</i> .....	373
10.36	<i>Le taux de la dette fiscale nette</i> .....	374
10.37	<i>Le forfait des banques</i> .....	374
10.38	<i>La sectorisation</i> .....	375
10.39	<i>Les autres méthodes</i> .....	375
10.4	Les corrections ultérieures (changements d'affectation) .....	376
10.41	<i>Introduction</i> .....	376
10.42	<i>Les changements d'affectation complets</i> .....	376
10.43	<i>Les changements d'affectation partiels</i> .....	378
10.44	<i>Les changements d'affectation temporaires</i> .....	378
c.	<b>Les assujettis qui se limitent aux importations de services</b> .....	379
d.	<b>La procédure en matière d'importations de biens</b> .....	380
1.	Introduction .....	380
2.	Les importations selon la procédure ordinaire .....	380
2.1	L'assujetti et l'annonce d'importation .....	380
2.2	La fixation de la base imposable .....	381
2.3	Le paiement de la TVA à l'importation .....	381
3.	Les importations par la voie postale .....	383

---

e.	La procédure applicable aux non-assujettis.....	384
H.	Le contrôle.....	385
a.	Introduction.....	385
b.	Le contrôle par l'Administration fédérale des contributions.....	385
1.	Introduction.....	385
2.	L'engagement du contrôle.....	387
3.	Les documents à présenter.....	387
4.	Le déroulement du contrôle.....	389
4.1	L'examen préalable.....	389
4.2	L'entretien préliminaire.....	389
4.3	Le contrôle des chiffres d'affaires.....	390
4.4	Le contrôle de l'impôt préalable.....	390
4.5	Le contrôle de la conformité formelle et matérielle de la comptabilité.....	391
4.6	Le contrôle des situations particulières propres à la TVA.....	391
4.7	La taxation par voie d'estimation.....	392
4.71	Introduction.....	392
4.72	L'estimation « interne ».....	392
4.73	L'estimation « externe ».....	394
4.8	La présentation du résultat du contrôle.....	396
4.9	Le décompte complémentaire et l'avis de crédit.....	396
4.10	Les aspects pénaux.....	397
c.	Le contrôle par l'Administration fédérale des douanes.....	397
1.	Les contrôles à la frontière.....	397
2.	Les contrôles auprès des assujettis.....	399
I.	La participation de tiers (sauf entraide).....	400
a.	Introduction.....	400
b.	L'étendue du devoir d'information.....	401
c.	La réserve du secret professionnel.....	402
J.	La décision en matière de TVA.....	402
a.	Introduction.....	402
b.	Les effets du décompte et du paiement de l'impôt sans réserve.....	403
c.	Les effets du décompte ou du paiement de l'impôt avec réserve.....	405
d.	Les différents types de décisions en matière de TVA.....	405
e.	Le cas particulier du décompte complémentaire.....	406
K.	La prescription.....	406
a.	Introduction.....	406
b.	Le délai de prescription relatif et le délai de prescription absolu.....	407
c.	Les actes interruptifs de prescription.....	408

<b>d.</b>	<b>La prescription en matière de TVA à l'importation .....</b>	<b>409</b>
<b>L.</b>	<b>La solidarité .....</b>	<b>410</b>
<b>a.</b>	<b>Introduction .....</b>	<b>410</b>
<b>b.</b>	<b>La solidarité pour le paiement de l'impôt .....</b>	<b>410</b>
1.	Les différents cas de solidarité .....	410
1.1	Introduction.....	410
1.2	Les associés d'une société simple, d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite .....	412
1.3	Quiconque exécute ou fait exécuter une vente aux enchères volontaire .....	414
1.4	Les personnes chargées de la liquidation .....	415
1.5	Les organes chargés de la gestion .....	417
1.6	Les partenaires d'un groupe TVA.....	418
1.7	Les héritiers .....	420
1.8	Le cédant d'une entreprise .....	420
1.9	Solidarité dans le cadre de l'article 12 DPA .....	421
1.10	Les mandants pour lesquels des tiers importent des marchandises en Suisse .....	422
1.11	Les transporteurs.....	423
1.12	L'employeur.....	424
1.13	Le répondant légal .....	424
2.	L'étendue de la solidarité .....	425
3.	Les droits du responsable solidaire dans la procédure .....	429
<b>c.</b>	<b>La solidarité pour les autres obligations fiscales .....</b>	<b>429</b>
<b>M.</b>	<b>Les sûretés .....</b>	<b>430</b>
<b>a.</b>	<b>Introduction .....</b>	<b>430</b>
<b>b.</b>	<b>Le recouvrement paraît menacé.....</b>	<b>433</b>
<b>c.</b>	<b>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 .....</b>	<b>436</b>
<b>d.</b>	<b>Le débiteur du paiement de l'impôt est en demeure .....</b>	<b>437</b>
<b>e.</b>	<b>L'assujetti reprend entièrement ou en partie l'exploitation commerciale d'une entreprise tombée en faillite.....</b>	<b>438</b>
<b>f.</b>	<b>L'assujetti est régulièrement en retard avec le paiement de l'impôt et un décompte particulier présente un excédent d'impôt préalable .....</b>	<b>438</b>
<b>g.</b>	<b>Lorsque l'assujetti n'a ni domicile ni siège social en Suisse.....</b>	<b>439</b>
<b>h.</b>	<b>Lorsque l'assujetti ouvre un compte pour payer la TVA à l'importation dans un délai de soixante jours.....</b>	<b>439</b>
<b>N.</b>	<b>Résumé des particularités en matière de TVA .....</b>	<b>441</b>

<b>Bibliographie du chapitre .....</b>	<b>443</b>
--	------------

### **III. La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et de l'impôt anticipé**

<b>Hans-Peter Hochreutener .....</b>	<b>453</b>
<b>A. Quelques remarques préliminaires.....</b>	<b>453</b>
<b>B. L'organisation et les compétences.....</b>	<b>454</b>
<b>a. L'organisation de l'Administration fédérale des contributions .....</b>	<b>454</b>
<b>b. Les compétences de l'Administration fédérale des contributions dans le domaine de la taxation selon la LT et la LTA.....</b>	<b>456</b>
1. Les conflits de compétences dans le cadre du prélèvement d'impôts.....	458
1.1 L'application des dispositions légales fiscales.....	458
1.2 Les influences des considérations de droit privé.....	460
2. Les conflits de compétences dans le cadre de transfert d'impôts et les complications lorsque plusieurs personnes sont responsables pour le paiement de l'impôt .....	461
2.1 L'application des dispositions légales fiscales.....	461
2.2 Les influences possibles du droit fiscal sur le droit privé .....	464
3. Les conflits de compétences dans le cadre de remboursement de l'impôt anticipé.....	466
3.1 La répartition des compétences entre la Confédération et les cantons .....	466
3.2 Les influences des considérations de droit privé.....	467
<b>c. La compétence de l'Administration fédérale des contributions dans le cadre de l'application des conventions internationales de double imposition (CDI) .....</b>	<b>468</b>
<b>C. La notion de contribuable.....</b>	<b>469</b>
<b>a. La notion de contribuable proprement dit.....</b>	<b>471</b>
<b>b. L'ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé.....</b>	<b>473</b>
<b>c. La notion de « domicilié en suisse » .....</b>	<b>474</b>
1. La notion de « domicilié en Suisse » dans le domaine des droits de timbre.....	475
2. La notion de « domicilié en Suisse » dans le domaine de l'impôt anticipé .....	476
2.1 La notion de « domicilié en Suisse » dans le cadre du prélèvement de l'impôt anticipé .....	476

---

2.2	La notion de « domicilié en Suisse » dans le cadre du remboursement de l'impôt anticipé .....	479
<b>d.</b>	<b>Quelques questions concernant la substitution et la succession fiscale.....</b>	<b>479</b>
1.	La substitution et la succession dans le cadre des droits de timbre .....	479
2.	La substitution et la succession fiscale dans le cadre de l'impôt anticipé .....	480
<b>D.</b>	<b>La notion, les types et les phases de taxation .....</b>	<b>481</b>
<b>a.</b>	<b>La notion de taxation .....</b>	<b>482</b>
<b>b.</b>	<b>Les types de taxation .....</b>	<b>482</b>
1.	La taxation en vue du prélèvement de l'impôt .....	482
1.1	La taxation spontanée .....	482
1.2	La taxation d'office.....	484
2.	La taxation en relation avec les procédures de déclaration .....	485
2.1	Les cas où la taxation par déclaration est la règle principale .....	485
2.2	Les cas où la taxation par déclaration est l'exception .....	486
3.	La taxation ordinaire des sociétés coopératives .....	487
<b>c.</b>	<b>Les phases de taxation.....</b>	<b>487</b>
1.	Les contacts entre le contribuable et l'Administration fédérale des contributions avant la taxation .....	487
2.	La taxation proprement dite .....	488
2.1.	La taxation spontanée .....	488
2.2	La taxation sur l'initiative de l'Administration fédérale des contributions .....	489
3.	Les contacts entre le contribuable et l'Administration fédérale des contributions après la taxation .....	490
<b>E.</b>	<b>Les droits et les obligations du contribuable découlant de la LT et de la LIA .....</b>	<b>491</b>
<b>a.</b>	<b>Quelques remarques d'ordre général.....</b>	<b>491</b>
<b>b.</b>	<b>Le domaine des secrets dans la relation entre le contribuable et l'Administration fédérale des contributions .....</b>	<b>492</b>
1.	Le secret administratif et le secret fiscal .....	492
2.	Le secret bancaire.....	493
3.	Le secret des postes, téléphones et télégraphes.....	493
<b>c.</b>	<b>Les exceptions au secret fiscal .....</b>	<b>493</b>
1.	L'assistance administrative proprement dite .....	494
1.1	L'assistance administrative entre administrations fiscales.....	494



1.2	L'assistance administrative dans les relations de l'Administration fédérale des contributions avec d'autres administrations.....	495
2.	L'obligation de dénoncer des actes punissables.....	496
<b>d.</b>	<b>L'obligation de donner des renseignements.....</b>	<b>496</b>
1.	L'obligation du contribuable de donner des renseignements à l'Administration fédérale des contributions.....	496
2.	L'obligation de l'Administration fédérale des contributions de donner des renseignements au contribuable.....	498
<b>e.</b>	<b>L'obligation de contrôle par l'Administration fédérale des contributions.....</b>	<b>499</b>
1.	Les travaux de contrôle dans le domaine du prélèvement d'impôts.....	499
2.	Les travaux de contrôle dans le domaine du remboursement de l'impôt anticipé.....	501
2.1	Le contrôle concernant les remboursements exécutés par l'Administration fédérale des contributions.....	501
2.2	Le contrôle des remboursements exécutés par les cantons.....	502
3.	Délégations possibles de travaux de contrôle.....	503
<b>F.</b>	<b>La participation de tiers et le secret professionnel.....</b>	<b>504</b>
<b>a.</b>	<b>Participation de tiers.....</b>	<b>504</b>
<b>b.</b>	<b>Le secret professionnel.....</b>	<b>505</b>
<b>G.</b>	<b>La décision.....</b>	<b>506</b>
<b>a.</b>	<b>La notion de décision.....</b>	<b>506</b>
<b>b.</b>	<b>Les différents types de décision.....</b>	<b>507</b>
1.	Les types de décision selon leur objet.....	507
1.1	Les décisions prévues dans le seul but du prélèvement d'impôts.....	508
1.2	Les décisions prévues pour le seul remboursement de l'impôt anticipé.....	508
2.	Les types de décision selon leur fonction.....	509
2.1	Les décisions de taxation ou de remboursement.....	509
2.2	Les décisions de constatation.....	509
3.	Les types de décision selon leur étendue.....	513
<b>c.</b>	<b>La «substitution» de décisions formelles.....</b>	<b>513</b>
1.	L'exécution des obligations fiscales sans intervention particulière de l'Administration fédérale des contributions.....	513
2.	Les conventions (solutions à l'amiable, compromis, accords) entre le contribuable et l'Administration fédérale des contributions.....	514
<b>d.</b>	<b>L'autorité de la chose jugée et les possibilités d'y revenir.....</b>	<b>517</b>

1.	La chose jugée (ou décidée) dans le domaine de la taxation ou du remboursement de l'impôt anticipé.....	517
1.1	La déclaration et le paiement sans réserve; les erreurs de calcul .....	517
1.2	La décision formelle de l'Administration fédérale des contributions (ou du canton, sur le remboursement de l'impôt anticipé).....	518
1.3	Les conventions entre le contribuable et l'Administration fédérale des contributions.....	518
2.	Les possibilités extraordinaires de revenir sur une décision .....	520
2.1	La révision et l'interprétation des décisions .....	520
2.2	La demande de réexamen et la révocation .....	521
2.3	La remise de l'impôt .....	521
2.4	La demande de la procédure de déclaration.....	522
2.5	La plainte à l'autorité de surveillance (plainte administrative).....	522
e.	Les frais.....	522
H.	Conclusion.....	523
	Bibliographie du chapitre .....	525

## IV. La procédure mixte en matière d'impôts directs

Denis Berdoz et Marc Bugnon.....	527
A. Les autorités compétentes.....	529
a. La compétence .....	529
1. La compétence territoriale.....	529
1.1 L'impôt fédéral direct .....	529
1.2 Les impôts cantonaux et communaux.....	531
1.21 <i>Les prestations en capital</i> .....	531
1.22 <i>L'impôt à la source</i> .....	531
1.23 <i>Le remploi immobilier</i> .....	533
2. La compétence décisionnelle.....	533
b. L'autorité de taxation .....	535
1. Les autorités fédérales.....	536
2. Les autorités cantonales.....	537
3. Les autorités communales .....	539
B. La notion de contribuable.....	539
a. Généralités .....	539
b. Situation au regard de la LIFD et de la LHID .....	540
c. Situation au regard des lois de procédure administrative .....	541

<b>d. Détermination du cercle des contribuables en procédure non contentieuse .....</b>	<b>542</b>
1. Personnes ayant la qualité de contribuable.....	543
1.1 Personnes contestant leur qualité de contribuable - décision de constatation .....	544
1.2 Assujettis au sens de la LIFD et LHID .....	545
1.3 Extension sur la base d'une substitution ou d'une représentation fiscale.....	546
1.31 Débiteurs de l'impôt à la source .....	547
1.32 Tuteurs et curateurs de personnes interdites.....	548
1.33 Parents d'enfants mineurs.....	549
1.34 Enfants mineurs imposés séparément.....	551
1.35 Les époux.....	552
1.36 Héritiers en tant que successeurs au contribuable décédé.....	554
2. Cas particuliers.....	555
3. Personnes n'ayant pas la qualité de contribuable .....	556
3.1 Communautés héréditaires.....	556
3.2 Sociétés de personnes et communautés de propriétaires par étages.....	557
3.3 Mandataires.....	557
<b>C. Exonération .....</b>	<b>558</b>
a. Généralités .....	558
b. Aspects procéduraux généraux .....	558
c. Liste des personnes et institutions exonérées .....	558
1. Exonération fondée sur le droit international public .....	561
1.1 Les membres de missions diplomatiques.....	561
1.2 Les membres des représentations consulaires.....	562
1.3 Organisations internationales et missions représentées auprès d'elles.....	562
1.4 Etats étrangers.....	563
1.5 Aspects procéduraux.....	563
2. Exonérations fondées sur la législation interne .....	564
2.1 La Confédération et ses établissements .....	564
2.11 Entreprises de droit public ayant adopté l'une des formes juridiques prévues par le droit privé.....	566
2.12 Fondations de droit public .....	566
2.13 Exonération au plan cantonal .....	567
2.14 Aspects procéduraux .....	567
2.2 Les cantons et leurs établissements.....	567
2.3 Les communes, paroisses et autres collectivités territoriales des cantons, ainsi que leurs établissements .....	568
2.4 Les entreprises de transport concessionnaires.....	570

---

2.5	Institutions de prévoyance professionnelle .....	571
2.6	Caisses indigènes d'assurances sociales et de compensation.....	572
2.7	Personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique .....	574
2.71	<i>But de service public</i> .....	575
2.72	<i>But d'utilité publique</i> .....	575
2.73	<i>Banques cantonales</i> .....	576
2.8	Personnes morales qui poursuivent des buts culturels .....	577
3.	Exonération fondée sur des motifs économiques .....	577
3.1	Exonération cantonale.....	578
3.2	Exonération fédérale .....	580
<b>D.</b>	<b>Le début et la fin d'assujettissement.....</b>	<b>581</b>
<b>a.</b>	<b>Début d'assujettissement .....</b>	<b>582</b>
1.	Personnes physiques.....	582
2.	Personnes morales .....	583
<b>b.</b>	<b>Fin d'assujettissement.....</b>	<b>585</b>
1.	Personnes physiques.....	585
2.	Personnes morales .....	585
<b>c.</b>	<b>Transfert temporaire .....</b>	<b>586</b>
<b>d.</b>	<b>Décès d'un des époux .....</b>	<b>587</b>
<b>e.</b>	<b>Modification de l'assujettissement par changement de domicile d'un canton à l'autre.....</b>	<b>587</b>
1.	Personnes physiques.....	587
2.	Personnes morales .....	588
3.	Impôt à la source .....	589
<b>E.</b>	<b>Les principes applicables à la procédure de taxation.....</b>	<b>589</b>
<b>a.</b>	<b>La légalité.....</b>	<b>589</b>
<b>b.</b>	<b>Les principes constitutionnels .....</b>	<b>590</b>
<b>c.</b>	<b>La maxime d'office.....</b>	<b>590</b>
<b>d.</b>	<b>La maxime inquisitoire .....</b>	<b>591</b>
<b>e.</b>	<b>Le principe de la bonne foi .....</b>	<b>591</b>
<b>f.</b>	<b>L'offre de preuve.....</b>	<b>592</b>
<b>g.</b>	<b>Le principe de la libre appréciation des preuves .....</b>	<b>592</b>
<b>h.</b>	<b>La limitation de la consultation du dossier .....</b>	<b>593</b>
<b>i.</b>	<b>Le principe de l'imposition de la famille (imposition par foyer) .....</b>	<b>594</b>
<b>j.</b>	<b>Le principe de l'unité de la période fiscale.....</b>	<b>595</b>
<b>k.</b>	<b>Les devoirs des autorités.....</b>	<b>595</b>
1.	Récusation .....	595
2.	Secret fiscal .....	596
3.	Collaboration entre autorités fiscales .....	597

4.	Collaboration d'autres autorités .....	598
5.	Traitement des données .....	598
<b>F.</b>	<b>Les droits et obligations des contribuables .....</b>	<b>599</b>
<b>a.</b>	<b>Généralités .....</b>	<b>599</b>
<b>b.</b>	<b>Droits du contribuable .....</b>	<b>599</b>
1.	Introduction .....	599
2.	Titulaires des droits .....	601
3.	Droit de consulter le dossier .....	601
3.1	Introduction .....	601
3.2	Droit de consultation des époux .....	602
3.3	Pièces produites ou signées par le contribuable .....	603
3.4	Autres pièces .....	604
3.41	<i>Documents internes à l'administration .....</i>	<i>604</i>
3.42	<i>Autres pièces (pesée des intérêts) .....</i>	<i>605</i>
3.43	<i>Consultation des autres pièces tant que les faits ne sont pas établis .....</i>	<i>606</i>
3.5	Conséquences en cas refus de l'administration fiscale de donner accès au dossier .....	607
4.	Participation à l'offre de preuves .....	608
4.1	Forme .....	608
4.2	Conséquences en cas refus de l'administration fiscale d'admettre des offres de preuve .....	611
5.	Droit de recevoir des décisions et prononcés notifiés par écrit et motivés .....	613
5.1	Introduction .....	613
5.2	Décisions incidentes .....	614
5.3	Forme .....	614
5.4	Motivation .....	615
5.5	Indication des voies de droit .....	617
5.6	Notification .....	618
5.61	<i>Notification de décisions incidentes .....</i>	<i>620</i>
5.62	<i>Notification des sommations .....</i>	<i>620</i>
5.63	<i>Notification dans la Feuille officielle du canton .....</i>	<i>621</i>
5.64	<i>Conséquence en cas de notification irrégulière .....</i>	<i>621</i>
6.	Droit d'être représenté .....	622
<b>c.</b>	<b>Obligations du contribuable .....</b>	<b>624</b>
1.	Introduction .....	624
2.	Obligation de déposer une déclaration fiscale .....	625
3.	Obligation de collaborer .....	628
3.1	Introduction .....	628
3.2	Limites imposées par le principe de proportionnalité .....	629

3.3	Droits du contribuable en cas de violation alléguée du principe de proportionnalité.....	632
3.4	Contribuables soumis au secret professionnel .....	632
4.	Obligation d'être représenté .....	635
<b>G.</b>	<b>Les étapes de la procédure avant la décision .....</b>	<b>635</b>
<b>a.</b>	<b>Généralités .....</b>	<b>635</b>
<b>b.</b>	<b>La phase préparatoire.....</b>	<b>635</b>
<b>c.</b>	<b>La déclaration d'impôt .....</b>	<b>637</b>
1.	Généralités.....	637
2.	Obligations du contribuable .....	638
3.	Déclaration électronique.....	640
4.	Portée légale de la déclaration fiscale .....	641
5.	Cas particuliers.....	643
5.1	Les hoiries, les sociétés de personnes, les fonctions dirigeantes.....	643
5.2	L'impôt à la source .....	644
5.3	Imposition d'après la dépense.....	644
5.4	Gains immobiliers.....	645
<b>d.</b>	<b>La taxation proprement dite .....</b>	<b>646</b>
1.	La taxation ordinaire .....	646
1.1	Facteurs fiscaux .....	646
1.2	Renseignements préalables et accords fiscaux.....	647
1.3	Epoux.....	648
2.	La taxation provisoire.....	649
3.	La taxation d'office .....	649
3.1	Conditions.....	649
3.2	Les effets de la taxation d'office.....	651
4.	Les taxations particulières .....	651
4.1	Assujettissement inférieur à la période fiscale.....	651
4.2	La taxation à la source .....	652
4.3	La taxation d'après la dépense.....	653
4.4	La taxation de l'impôt sur les gains immobiliers.....	653
5.	La notification de la taxation.....	655
<b>H.</b>	<b>Le contrôle.....</b>	<b>656</b>
<b>a.</b>	<b>Généralités .....</b>	<b>656</b>
1.	Fardeau de la preuve .....	656
2.	Vérification et investigations nécessaires.....	657
3.	Administration fédérale des contributions .....	658
<b>b.</b>	<b>Appréciation consciencieuse.....</b>	<b>659</b>
<b>c.</b>	<b>Informations de tiers ou celles d'autres administrations.....</b>	<b>660</b>
<b>d.</b>	<b>Autres moyens à disposition de l'autorité de taxation .....</b>	<b>662</b>

---

1.	Coefficients expérimentaux.....	663
2.	Evolution de fortune.....	664
3.	Dépenses du contribuable (train de vie).....	665
4.	Evaluation du revenu, évolution du bénéfice net, réalité économique.....	665
5.	L'attestation d'intégralité.....	665
6.	L'expertise.....	666
<b>I.</b>	<b>La participation de tiers.....</b>	<b>667</b>
<b>a.</b>	<b>Généralités.....</b>	<b>667</b>
1.	Droits des tiers dans la procédure.....	669
2.	Droits du contribuable en cas de violation alléguée du principe de proportionnalité.....	669
<b>b.</b>	<b>Attestations de tiers devant être soumises au contribuable.....</b>	<b>670</b>
1.	Forme et contenu de l'attestation.....	670
1.1	Attestation de l'employeur.....	671
1.2	Créanciers et débiteurs.....	671
1.3	Assureurs.....	671
1.4	Gérants de fortune.....	672
1.5	Autres personnes en relation d'affaires avec le contribuable.....	672
2.	Obligations du contribuable et des tiers.....	672
3.	Réserve du secret professionnel.....	673
3.1	Attestations d'intégralité.....	674
<b>c.</b>	<b>Renseignements de tiers.....</b>	<b>675</b>
1.	Introduction.....	675
2.	Forme et contenu des renseignements.....	675
3.	Tiers concernés.....	676
4.	Sanction en cas d'inobservation.....	676
<b>d.</b>	<b>Informations de tiers.....</b>	<b>676</b>
1.	Introduction.....	676
2.	Forme et contenu des attestations.....	676
3.	Tiers concernés.....	677
3.1	Les personnes morales et fondations.....	677
3.2	Les institutions de prévoyance professionnelle.....	678
3.3	Les associés de sociétés simples et de sociétés de personnes.....	678
3.4	Fonds de placement immobiliers.....	678
4.	Sanction en cas d'inobservation.....	679
<b>J.</b>	<b>La décision.....</b>	<b>679</b>
<b>a.</b>	<b>Généralités.....</b>	<b>679</b>
<b>b.</b>	<b>Types de décisions.....</b>	<b>679</b>

1.	Les décisions formatrices ou de constatation .....	679
2.	Décisions finales .....	680
3.	Décisions incidentes .....	680
4.	Décisions en constatation .....	681
5.	Renseignement et prises de position .....	683
<b>K.</b>	<b>La prescription .....</b>	<b>684</b>
<b>L.</b>	<b>La solidarité .....</b>	<b>686</b>
a.	Généralités .....	686
b.	Personnes solidaires .....	687
<b>M.</b>	<b>Les garanties .....</b>	<b>688</b>
a.	Généralités .....	688
b.	Sûretés .....	689
1.	Introduction .....	689
2.	Créances garanties .....	689
3.	Conditions .....	690
3.1	Absence de domicile en Suisse .....	690
3.2	Droits de l'autorité fiscale menacés .....	690
4.	Types de sûretés .....	692
5.	La décision de sûretés .....	692
5.1	Contenu et motivation .....	692
5.2	Notification .....	692
5.3	Voies de recours .....	693
6.	Les mesures d'exécution .....	694
6.1	La décision de taxation non finale .....	694
6.2	La décision de taxation finale .....	694
c.	Le séquestre .....	695
1.	Introduction .....	695
2.	Forme .....	695
3.	Exécution .....	696
4.	Contestations .....	696
5.	Validation du séquestre .....	697
5.1	La décision de taxation est entrée en force .....	697
5.2	Absence de décision de taxation entrée en force .....	698
d.	La radiation du Registre du commerce .....	698
e.	L'inscription au Registre foncier .....	699
1.	Introduction .....	699
2.	Conditions subjectives .....	700
3.	Conditions objectives .....	701
4.	Aspects procéduraux .....	701



<b>f. Les hypothèques légales des cantons.....</b>	<b>702</b>
1. Introduction .....	702
2. Les créances garanties .....	703
<b>g. Sûretés en cas d'activité intermédiaire dans le commerce     d'immeubles.....</b>	<b>704</b>
<b>N. Résumé des particularités en matière de LIFD et de LHID .....</b>	<b>705</b>
<b>Bibliographie du chapitre .....</b>	<b>707</b>

## **§5. Le contentieux fiscal**

<b>Xavier Oberson .....</b>	<b>711</b>
<b>I. Introduction .....</b>	<b>711</b>
<b>II. Les règles générales.....</b>	<b>713</b>
<b>A. La structure du contentieux fiscal.....</b>	<b>713</b>
<b>a. Les moyens de droit.....</b>	<b>713</b>
1. Les moyens ordinaires.....	713
2. Les moyens extraordinaires.....	715
<b>b. L'organisation du contentieux fiscal.....</b>	<b>716</b>
1. Les impôts fédéraux .....	716
1.1 L'impôt fédéral direct .....	716
1.2 Les impôts perçus par la Confédération (impôt anticipé, droit de timbre, taxe sur la valeur ajoutée).....	717
2. Les impôts cantonaux et communaux .....	718
3. Le parallélisme des voies de recours en matière d'impôts directs .....	719
<b>c. La réglementation applicable .....</b>	<b>720</b>
1. Généralités.....	720
2. Les lois générales .....	720
3. Les lois spéciales .....	722
<b>B. Les principes généraux du contentieux fiscal .....</b>	<b>722</b>
<b>a. La maxime d'office et la maxime de disposition.....</b>	<b>722</b>
<b>b. La maxime inquisitoriale .....</b>	<b>723</b>
<b>c. L'application du droit d'office (<i>jura novit curia</i>).....</b>	<b>724</b>
<b>d. La libre appréciation des preuves.....</b>	<b>724</b>
<b>e. Le droit de se faire représenter.....</b>	<b>725</b>

<b>III. La réclamation.....</b>	<b>726</b>
<b>A. La réclamation en matière d'impôts sur le revenu et la fortune .....</b>	<b>726</b>
a. L'objet .....	726
b. Le sujet .....	726
c. La forme et le contenu .....	727
d. Les délais .....	728
e. L'effet de la réclamation .....	729
f. La décision sur réclamation.....	729
<b>B. La réclamation en matière d'impôt anticipé, de droit de timbre et de taxe sur la valeur ajoutée .....</b>	<b>731</b>
a. L'objet .....	731
b. Le sujet .....	732
c. La forme et le contenu .....	732
d. Les délais .....	733
e. L'effet de la réclamation .....	734
f. La décision sur réclamation.....	735
g. Les frais de procédure.....	735
<b>C. Remarques .....</b>	<b>736</b>
<b>IV. Le recours fiscal.....</b>	<b>737</b>
<b>A. Le recours à la Commission cantonale de recours en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (CCR).....</b>	<b>737</b>
a. L'objet .....	737
b. Le sujet .....	737
c. La forme et le contenu .....	738
d. Les délais .....	738
e. L'effet du recours .....	739
f. La procédure de recours.....	739
g. La décision sur recours .....	740
h. Le recours à l'autorité cantonale de deuxième instance .....	741
<b>B. Les recours en matière d'impôt anticipé, de droit de timbre et de taxe sur la valeur ajoutée.....</b>	<b>742</b>
a. Le recours à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.....	742
1. Introduction .....	742
2. L'objet .....	743
3. Le sujet .....	743

4.	La forme et le contenu.....	744
5.	Les délais.....	745
6.	Nouvelle décision de l'autorité inférieure .....	745
7.	La décision sur recours.....	745
b.	La procédure de recours en matière de taxe sur la valeur ajoutée à l'importation.....	747
<b>V.</b>	<b>Le recours de droit administratif.....</b>	<b>747</b>
<b>A.</b>	<b>L'objet du recours .....</b>	<b>748</b>
<b>a.</b>	<b>Les décisions attaquables.....</b>	<b>748</b>
1.	En général.....	748
2.	L'article 73 LHID.....	752
3.	L'impact de l'article 73 LHID en matière de double imposition intercantonale .....	754
<b>b.</b>	<b>Les exceptions .....</b>	<b>757</b>
<b>B.</b>	<b>Le sujet du recours .....</b>	<b>757</b>
<b>a.</b>	<b>Les particuliers.....</b>	<b>757</b>
<b>b.</b>	<b>Les collectivités publiques.....</b>	<b>758</b>
<b>C.</b>	<b>Les motifs du recours .....</b>	<b>759</b>
<b>D.</b>	<b>Les délais .....</b>	<b>761</b>
<b>E.</b>	<b>La forme et le contenu du recours .....</b>	<b>762</b>
<b>F.</b>	<b>L'effet du recours .....</b>	<b>764</b>
<b>G.</b>	<b>La procédure de recours .....</b>	<b>764</b>
<b>H.</b>	<b>L'arrêt du Tribunal fédéral.....</b>	<b>767</b>
<b>VI.</b>	<b>Le recours de droit public au Tribunal fédéral.....</b>	<b>768</b>
<b>A.</b>	<b>L'objet du recours .....</b>	<b>768</b>
<b>a.</b>	<b>Une décision .....</b>	<b>768</b>
<b>b.</b>	<b>Un arrêté cantonal.....</b>	<b>770</b>
<b>B.</b>	<b>Le sujet du recours .....</b>	<b>771</b>
<b>C.</b>	<b>Les motifs du recours .....</b>	<b>773</b>
<b>D.</b>	<b>La subsidiarité .....</b>	<b>774</b>
<b>E.</b>	<b>Les délais .....</b>	<b>775</b>

F. La forme et le contenu.....	775
G. L'effet du recours .....	776
H. L'arrêt du Tribunal fédéral.....	776
VII. La révision.....	778
VIII. Le rappel d'impôt .....	780
IX. La réforme de l'OJ.....	783
A. Généralités .....	783
B. Impact pour le contentieux fiscal.....	783
a. Unification des voies de recours au Tribunal fédéral.....	783
b. Création d'un Tribunal administratif fédéral .....	784
X. Conclusion.....	785
Bibliographie du chapitre .....	787

## **§6. La créance d'impôt**

Philippe Béguin et Kaloyan Stoyanov .....	793
I. Introduction .....	793
A. La nature de la créance d'impôt .....	793
B. Les sujets de la créance d'impôt.....	796
C. La cession des créances d'impôt.....	801
D. Les accords fiscaux.....	803
II. La naissance de la créance d'impôt .....	804
III. L'échéance de la créance d'impôt.....	808
IV. Les garanties de la créance d'impôt .....	813
A. Généralités .....	813

---

<b>B. Les garanties réelles .....</b>	<b>814</b>
<b>V. L'exécution forcée .....</b>	<b>821</b>
<b>VI. La responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt ...</b>	<b>823</b>
<b>A. Introduction .....</b>	<b>823</b>
<b>B. La responsabilité solidaire des organes sociaux en cas de fin d'assujettissement d'une personne morale.....</b>	<b>823</b>
<b>a. Ses sources.....</b>	<b>823</b>
<b>b. Sa nature juridique .....</b>	<b>824</b>
<b>c. Le cercle des personnes solidairement responsables .....</b>	<b>827</b>
1. Introduction .....	827
2. En cas de fin de la personne morale .....	828
2.1 Par liquidation après dissolution.....	828
2.2 Par liquidation sans dissolution .....	829
3. En cas de transfert à l'étranger du siège social ou de la direction effective.....	840
4. En cas de fin de l'assujettissement limité.....	842
<b>d. L'étendue de la responsabilité solidaire .....</b>	<b>842</b>
1. En cas de fin de la personne morale .....	842
2. En cas de transfert à l'étranger du siège social ou de la direction effective.....	843
3. En cas de fin de l'assujettissement limité.....	844
4. Généralement .....	844
<b>e. Le dégagement de la responsabilité solidaire.....</b>	<b>844</b>
<b>f. Questions de procédure.....</b>	<b>846</b>
<b>g. Conclusion.....</b>	<b>847</b>
<b>C. Les autres cas de responsabilité solidaire.....</b>	<b>848</b>
<b>VII. L'extinction de la créance fiscale .....</b>	<b>850</b>
<b>A. Du mode général d'extinction des dettes fiscales .....</b>	<b>850</b>
<b>a. Introduction .....</b>	<b>850</b>
<b>b. Le mode de paiement .....</b>	<b>850</b>
<b>c. Le moment du paiement .....</b>	<b>851</b>
<b>d. La déclaration en lieu de paiement .....</b>	<b>851</b>
1. En matière d'impôt anticipé.....	851
1.1 Les cas d'application .....	851
1.2 Les conditions d'application et procédures.....	852

1.21	Pour les prestations d'assurance.....	852
1.22	Pour les revenus des capitaux mobiliers.....	853
2.	En matière de taxe sur la valeur ajoutée.....	861
2.1	Les cas d'application.....	861
2.2	Les conditions d'application et procédures.....	861
e.	La dation en paiement.....	862
<b>B.</b>	<b>Des modes particuliers d'extinction des dettes fiscales.....</b>	<b>863</b>
a.	Généralités.....	863
b.	La compensation de créances.....	864
1.	Introduction.....	864
2.	L'identité des sujets.....	865
3.	L'identité d'objet.....	868
4.	L'exigibilité des dettes.....	869
5.	La déclaration de compensation.....	869
6.	L'accord du créancier.....	870
c.	La prescription.....	871
1.	Introduction.....	871
2.	Les effets de la prescription.....	872
2.1	En droit privé.....	872
2.2	En droit fiscal.....	873
3.	Le délai et le point de départ de la prescription.....	876
4.	L'interruption de la prescription.....	877
5.	La suspension de la prescription.....	880
d.	La remise d'impôt.....	880
1.	Introduction.....	880
2.	L'objet de la remise.....	881
3.	Les conditions de la remise.....	883
3.1	Généralités.....	883
3.2	De l'impôt fédéral direct.....	883
3.3	De l'impôt anticipé et du droit de timbre.....	885
3.4	De la taxe sur la valeur ajoutée.....	889
4.	Les autorités et la procédure.....	890
<b>VIII.</b>	<b>La restitution et le remboursement de l'impôt.....</b>	<b>892</b>
<b>A.</b>	<b>Introduction.....</b>	<b>892</b>
<b>B.</b>	<b>La restitution de l'impôt.....</b>	<b>893</b>
a.	La base légale.....	893
b.	Les conditions de la restitution de l'impôt.....	893
c.	L'étendue de la restitution de l'impôt.....	898

d.	La légitimation et la procédure .....	899
e.	L'extinction de la créance envers l'Etat .....	900
C.	Le remboursement de l'impôt .....	901
	Bibliographie du chapitre .....	903

## §7. Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA

Henri Torrione .....	907
I. Le droit pénal fiscal est-il du droit pénal ? .....	907
A. Hésitations et tensions en droit pénal fiscal suisse.....	907
B. La « criminalisation » du droit pénal fiscal par la jurisprudence de la CEDH.....	911
C. Contraintes exercées sur le développement du droit pénal fiscal par les choix politiques en matière d'entraide internationale .....	914
II. Les grands secteurs du droit pénal fiscal suisse .....	918
A. Distinction des infractions en deux catégories principales : les contraventions (passibles d'amendes) et les délits (passibles de l'emprisonnement) .....	920
B. Le délit de fraude fiscale : « <i>Arglistmodell</i> » versus « <i>Urkundemodell</i> » .....	920
C. Rapport entre délits fiscaux et contraventions .....	921
D. Inobservations de prescriptions d'ordre .....	921
E. Soustraction en matière d'impôts directs.....	922
F. Soustraction et mise en péril de l'impôt en matière d'impôts indirects .....	923
G. Autorité compétente pour la poursuite et le jugement des infractions et procédure applicable.....	923

<b>H.</b>	<b>Possibilités de mesures de contrainte dans le cadre de la procédure d'enquête.....</b>	<b>924</b>
<b>III.</b>	<b>Infractions fiscales en matières de LIA, LT et LTVA .....</b>	<b>925</b>
<b>A.</b>	<b>Introduction .....</b>	<b>925</b>
<b>a.</b>	<b>La taxation par le contribuable lui-même et les conséquences de cette procédure sur le droit pénal fiscal .....</b>	<b>925</b>
<b>b.</b>	<b>Systématique du droit pénal fiscal en matière d'impôt anticipé, droit de timbre et TVA .....</b>	<b>927</b>
1.	Généralités.....	927
2.	Le droit pénal commun et le droit pénal administratif.....	928
3.	Relation entre les délits du droit pénal administratif et les infractions de la partie spéciale du Code pénal .....	931
4.	Relations entre les délits du DPA, les infractions spécifiques prévues par la LIA, la LT et la LTVA, et celle de la LHID et de la LIFD .....	933
<b>B.</b>	<b>Assujettissement à une contribution ou à une restitution suite à une infraction (article 12 DPA) .....</b>	<b>934</b>
<b>C.</b>	<b>Infractions de la LIA.....</b>	<b>936</b>
<b>a.</b>	<b>Soustraction d'impôt.....</b>	<b>936</b>
1.	Généralités.....	936
2.	Concours avec les dispositions du DPA.....	937
3.	Éléments constitutifs objectifs de l'infraction .....	938
4.	Article 61 lettre a : la soustraction de montants d'impôt anticipé .....	940
5.	Article 61 lettre b : la soustraction dans le cas où la loi prévoit que le paiement de l'impôt est remplacé par une déclaration .....	942
6.	Article 61 lettre c : l'obtention d'un remboursement injustifié de l'impôt anticipé, ou quelque autre avantage fiscal illicite. ....	943
7.	Élément subjectif de la soustraction .....	943
8.	Instigation et complicité de soustraction d'impôt anticipé.....	945
9.	Article 12 DPA : Conséquences de la soustraction .....	945
10.	Soustraction commise dans une entreprise.....	946
11.	Dénonciation spontanée .....	946
12.	Prescription de la soustraction d'impôt anticipé .....	946
13.	Absence de punissabilité de la tentative de soustraction d'impôt anticipé.....	946
<b>b.</b>	<b>Mise en péril de l'exécution de l'impôt (article 62 LIA) .....</b>	<b>947</b>



c.	Violation de l'obligation de transfert (article 63 LIA) .....	951
d.	Inobservation de prescriptions d'ordre (article 64 LIA) .....	953
1.	Non-observation d'une condition de laquelle dépend une auto-risation particulière.....	953
2.	Contravention à une disposition de la LIA.....	954
3.	Contravention à une ordonnance d'exécution de l'AFC .....	954
4.	Contravention à une instruction générale arrêtée sur la base de telles dispositions .....	954
5.	Contravention à une décision signifiée sous la menace de la peine de l'article 64 LIA .....	955
D.	Infractions en matière de LT.....	955
E.	Infractions en matière de LTVA.....	957
a.	Généralités .....	957
b.	Soustraction de l'impôt.....	958
1.	Généralités.....	958
2.	Concours avec les dispositions du DPA.....	959
3.	Éléments constitutifs objectifs de l'infraction .....	960
4.	Les différentes formes de soustraction .....	962
5.	Instigation et complicité de soustraction de TVA .....	964
6.	Élément subjectif de la soustraction.....	964
7.	Conséquences de la soustraction .....	965
8.	Dénonciation spontanée .....	966
9.	Prescription de la soustraction.....	966
c.	Distinctions entre soustraction consommée (article 85, alinéa 1 LTVA), tentative de soustraction (article 85, alinéa 2 LTVA) et mise en péril de l'impôt (article 86 LTVA) .....	966
d.	Mise en péril de l'impôt (article 86 LTVA).....	970
e.	Infractions commises dans une entreprise .....	972
f.	Amendes globales en cas de concours entre une infraction de TVA à l'importation et les infractions douanières. ....	975
F.	L'escroquerie en matière de contributions (article 14, alinéa 2 DPA) .....	976
a.	Généralités .....	976
b.	Éléments constitutifs objectifs .....	978
1.	La soustraction .....	978
2.	L'astuce .....	980
2.1	Généralités .....	980
2.2	Utiliser des titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu .....	986
2.3	Echafauder un édifice de mensonges .....	987

2.4	User de machinations ou d'artifices (manœuvres frauduleuses).....	988
2.5	Affirmations trompeuses.....	992
3.	La contribution en cause constitue un montant important.....	993
c.	Élément subjectif.....	993
d.	Auteurs, participants et infraction commise dans une entreprise.....	994
e.	Punissabilité de l'entreprise .....	995
f.	Autodénunciation .....	995
g.	Tentative d'escroquerie en matière de contributions.....	995
h.	Sanction.....	996
i.	Relations entre l'escroquerie en matière de contributions et l'évasion fiscale.....	997
G.	Faux dans les titres, obtention frauduleuse d'une consta- tation fausse, suppression de titres et entrave à l'action pénale (articles 15, 16 et 17 DPA).....	999
H.	Procédure .....	1000
a.	Champ d'application de la procédure pénale administrative.....	1000
b.	Autorités compétentes.....	1000
c.	Mesures de contrainte.....	1000
d.	Types de procédure .....	1002
1.	La procédure ordinaire .....	1002
1.1	Compétences.....	1002
1.2	Déroulement .....	1003
1.3	Opposition et recours .....	1004
2.	La procédure simplifiée.....	1005
3.	La procédure judiciaire (aperçu) .....	1006
e.	Prescription de la poursuite pénale et de la peine en matière de DPA .....	1007
1.	Généralités.....	1007
2.	Prescription de l'action pénale selon l'ancien droit .....	1008
3.	Prescription de l'action pénale selon le nouveau droit .....	1009
4.	Prescription de la peine .....	1010
IV.	Infractions fiscales en matière de LIFD et LHID.....	1010
A.	La violation d'obligations de procédure.....	1010
B.	La soustraction d'impôt.....	1011
a.	Généralités .....	1011
b.	Les éléments constitutifs de la soustraction d'impôt de l'article 177, alinéa 1, paragraphe 1 LIFD .....	1013
1.	Perte financière pour la collectivité publique.....	1013

2.	Illicéité du comportement du contribuable.....	1018
3.	La faute du contribuable.....	1019
3.1	Généralités.....	1019
3.2	En cas d'incertitude.....	1020
3.3	En cas de déclaration préparée par un représentant contractuel.....	1021
3.4	Lorsque le contribuable est une personne morale.....	1024
4.	Le lien de causalité entre le comportement du contribuable et l'atteinte aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique.....	1025
c.	<b>La fixation de l'amende en cas de soustraction d'impôt.....</b>	<b>1026</b>
d.	<b>La tentative de soustraction.....</b>	<b>1027</b>
e.	<b>Auteur, instigateur, complice et actes commis par le représentant du contribuable.....</b>	<b>1028</b>
1.	Généralités.....	1028
2.	Les actes du représentant du contribuable.....	1030
3.	La responsabilité solidaire des participants à l'infraction.....	1032
f.	<b>Responsabilité des héritiers pour les amendes fiscales.....</b>	<b>1033</b>
g.	<b>Responsabilité pénale des époux.....</b>	<b>1033</b>
h.	<b>Procédure en matière de soustraction.....</b>	<b>1035</b>
1.	Autorités compétentes.....	1035
2.	Règles de procédure applicables en matière de soustraction d'impôt selon la LIFD/LHID.....	1037
3.	Application des règles de la CEDH dans le domaine des procé- dures en soustraction d'impôt.....	1039
3.1	Généralités.....	1039
3.2	Tribunal indépendant et impartial.....	1040
3.3	Droit d'être entendu et administration des preuves.....	1041
3.4	Droit à un procès équitable et présomption d'innocence.....	1042
4.	Proposition de la Commission pour assurer un procès équi- table.....	1043
5.	Les autres dispositions proposées par la Commission en matière de procédure de soustraction.....	1046
6.	Les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions.....	1047
i.	<b>La prescription de la poursuite pénale et de la peine pour les con- traventions fiscales.....</b>	<b>1050</b>
1.	Généralités.....	1050
2.	Prescription de l'action pénale selon l'ancien droit.....	1050
3.	Prescription de l'action pénale selon le nouveau droit.....	1051
4.	Prescription de la peine.....	1052
C.	<b>La fraude fiscale (usage de faux).....</b>	<b>1053</b>

<b>a.</b>	<b>Généralités .....</b>	<b>1053</b>
<b>b.</b>	<b>Les éléments constitutifs de l'infraction .....</b>	<b>1055</b>
1.	Dans le but de commettre une soustraction .....	1056
2.	Usage d'un titre faux, falsifié ou inexact quant à son contenu .....	1056
2.1	Usage d'un titre .....	1056
2.2	La notion de titre .....	1057
2.3	Faux matériel et faux intellectuel .....	1057
2.4	Valeur probante accrue exigée du titre pour qu'il y ait faux intellectuel .....	1059
2.5	La position de la Commission .....	1061
3.	Intention .....	1064
<b>c.</b>	<b>Auteur, co-auteur et complice dans une fraude fiscale (usage de faux) .....</b>	<b>1064</b>
<b>d.</b>	<b>Concours avec l'infraction de faux dans les titres au sens de l'article 251 du Code pénal .....</b>	<b>1065</b>
<b>e.</b>	<b>Quelques problèmes liés au concept de bilans et comptes de résultats « inexact quant à leur contenu » en droit pénal fiscal .....</b>	<b>1066</b>
1.	Constitution et dissolution de réserves latentes et inexactitude du contenu des comptes .....	1066
2.	Distributions de bénéfices dissimulés (prestations appréciables en argent), créance en restitution et inexactitude des comptes .....	1068
<b>f.</b>	<b>Le détournement de l'impôt à la source .....</b>	<b>1074</b>
<b>g.</b>	<b>La procédure en matière de fraude fiscale (usage de faux) .....</b>	<b>1074</b>
1.	Généralités .....	1074
2.	Prescription de la poursuite pénale et de la peine pour les délits fiscaux .....	1075
2.1	Introduction .....	1075
2.2	Prescription de l'action pénale selon l'ancien droit .....	1075
2.3	Prescription de l'action pénale selon le nouveau droit .....	1076
2.4	Prescription de la peine .....	1076
	<b>Bibliographie du chapitre .....</b>	<b>1077</b>

## **§8. Assistance administrative et entraide judiciaire internationales en matière fiscale**

<b>Robert Waldburger .....</b>	<b>1091</b>
<b>I. Introduction .....</b>	<b>1091</b>
<b>II. Distinction entre assistance administrative et entraide judiciaire en matière fiscale.....</b>	<b>1093</b>
<b>III. L'assistance administrative en relation avec les conven- tions de double imposition et les accords bilatéraux II Suisse – Union Européenne .....</b>	<b>1094</b>
<b>A. Sources du droit.....</b>	<b>1094</b>
<b>B. L'échange de renseignements pour l'application correcte des conventions contre les doubles impositions .....</b>	<b>1095</b>
<b>a. Généralités .....</b>	<b>1095</b>
<b>b. Les conditions pour l'échange de renseignements .....</b>	<b>1096</b>
<b>c. Les modalités et l'étendue de l'échange de renseignements.....</b>	<b>1099</b>
<b>d. Les limites de l'échange de renseignements .....</b>	<b>1099</b>
<b>C. Assistance administrative pour fraude et/ou escroquerie fis- cales.....</b>	<b>1101</b>
<b>a. CDI-USA .....</b>	<b>1101</b>
1. Généralités et bases légales .....	1101
2. La pratique de l'Administration fédérale des contributions et du Tribunal fédéral concernant la délimitation entre évasion fiscale et fraude fiscale .....	1103
2.1 Sur- et sous-facturations .....	1104
2.2 Prix de transfert entre entreprises associées.....	1104
2.3 Simple non-déclaration de revenus provenant d'une activité commerciale.....	1106
2.4 Non-déclaration de revenus de capitaux .....	1107
2.5 La signification de l'expression « ou délits semblables » .....	1108
<b>b. CDI-Allemagne .....</b>	<b>1108</b>
1. Date de l'événement donnant lieu l'assistance administrative et relation directe entre la mesure d'assistance administrative et le comportement frauduleux .....	1109

2.	Faits pouvant donner lieu à l'assistance administrative .....	1110
2.1	Assistance administrative en cas de fraude ou d'escroquerie fiscales ? .....	1110
2.2	Délimitation dynamique de l'état de fait.....	1111
2.3	Non-admissibilité des demandes exploratoires (« fishing expeditions »).....	1112
3.	La délimitation entre soustraction et fraude fiscales .....	1113
<b>D.</b>	<b>L'assistance administrative dans le cadre d'une procédure amiable .....</b>	<b>1113</b>
<b>E.</b>	<b>L'assistance administrative selon les clauses contre l'utilisation abusive des conventions avec la Belgique, la France et l'Italie concernant la réduction d'impôts à la source .....</b>	<b>1115</b>
<b>F.</b>	<b>L'assistance administrative selon l'ACF 62 .....</b>	<b>1115</b>
<b>G.</b>	<b>Procédure et protection juridique.....</b>	<b>1117</b>
a.	L'échange de renseignements pour l'application correcte des conventions .....	1117
b.	L'échange de renseignements en cas de fraude fiscale.....	1117
1.	Généralités.....	1117
2.	Caractéristiques de la procédure selon l'ordonnance relative à la CDI-USA.....	1118
c.	L'échange de renseignements dans une procédure amiable.....	1120
d.	L'échange de renseignements en rapport avec l'utilisation abusive d'une convention .....	1121
1.	Les clauses anti-abus dans les conventions contre les doubles impositions .....	1121
2.	L'Arrêté du Conseil fédéral de 1962 (ACF 62).....	1121
<b>H.</b>	<b>L'assistance administrative conformément à l'accord sur la fiscalité de l'épargne (y compris le mémorandum d'entente et la loi fédérale s'y rapportant).....</b>	<b>1122</b>
a.	Généralités .....	1122
b.	L'assistance administrative conformément à l'article 10 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne .....	1123
1.	Conditions pour l'octroi de l'assistance administrative .....	1123
1.1	Généralités .....	1123
1.2	L'assistance administrative selon l'article 10 - uniquement pour le paiements d'intérêts à des personnes physiques .....	1124
2.	Procédure.....	1125
2.1	Compétences.....	1125

2.2	Autres dispositions de procédure .....	1125
2.3	Confidentialité et principe de spécialité.....	1126
2.4	Portée de cette disposition sur l'assistance administrative.....	1127
2.5	Obligation d'assistance administrative conformément au mémoire d'entente .....	1128
<b>I.</b>	<b>L'assistance administrative et l'entraide judiciaire selon l'accord relatif à la lutte contre la fraude .....</b>	<b>1128</b>
<b>a.</b>	<b>Généralités .....</b>	<b>1128</b>
<b>b.</b>	<b>Dispositions communes à l'assistance administrative et à l'entraide judiciaire.....</b>	<b>1130</b>
1.	Champ d'application .....	1130
1.1	Champ d'application matériel.....	1130
1.2	Champ d'application territorial.....	1131
1.3	Champ d'application temporel.....	1131
<b>c.</b>	<b>Conditions pour l'octroi de l'assistance administrative et judiciaire .....</b>	<b>1133</b>
1.	Conditions matérielles.....	1133
1.1	Types de délits .....	1133
1.2	Montants soustraits ou éludés et autres circonstances .....	1136
2.	Conditions formelles .....	1137
<b>d.</b>	<b>Les formes d'assistance administrative et d'entraide judiciaire .....</b>	<b>1138</b>
1.	Le recouvrement de créances .....	1138
2.	La surveillance de comptes .....	1139
<b>e.</b>	<b>Le principe de spécialité.....</b>	<b>1140</b>
<b>IV.</b>	<b>L'entraide judiciaire en matière de droit pénal fiscal ....</b>	<b>1142</b>
<b>A.</b>	<b>Les sources du droit .....</b>	<b>1142</b>
<b>a.</b>	<b>L'EIMP et les accords bilatéraux d'entraide judiciaire .....</b>	<b>1142</b>
<b>b.</b>	<b>L'accord d'association à Schengen .....</b>	<b>1144</b>
<b>B.</b>	<b>L'entraide judiciaire en matière fiscale pénale d'après l'EIMP .....</b>	<b>1146</b>
<b>a.</b>	<b>Les conditions d'octroi de l'entraide judiciaire .....</b>	<b>1146</b>
1.	L'escroquerie en matière fiscale.....	1146
2.	Le lien de causalité entre les actes d'entraide et l'escroquerie en matière fiscale.....	1149
3.	Le principe de la double incrimination.....	1149
4.	Le principe de la réciprocité.....	1150
5.	La réserve de la prescription absolue .....	1150
6.	La réserve de l'ordre public.....	1150

<b>b.</b>	<b>Le champ d'application de l'entraide judiciaire.....</b>	<b>1151</b>
1.	L'entraide « réduite » .....	1151
2.	La réserve de spécialité .....	1151
<b>c.</b>	<b>Protection juridique et procédure.....</b>	<b>1153</b>
1.	Le contenu de la demande .....	1153
2.	Le rôle de l'Office fédéral de la police.....	1153
3.	Le rôle de l'Administration fédérale des contributions .....	1154
4.	Les moyens de recours contre les décisions des autorités cantonales .....	1154
5.	Les moyens de recours contre les décisions des autorités fédérales .....	1156
<b>C.</b>	<b>L'entraide judiciaire conformément à l'Accord d'association à Schengen.....</b>	<b>1156</b>
<b>a.</b>	<b>La situation juridique actuelle de Schengen .....</b>	<b>1156</b>
<b>b.</b>	<b>L'avenir de l'acquis de Schengen.....</b>	<b>1161</b>
1.	L'accord d'entraide judiciaire de l'Union européenne et le protocole s'y rapportant (dit « <i>pipeline acquis</i> ») .....	1161
2.	Développement ultérieur inconnu .....	1162
<b>V.</b>	<b>L'appréciation des développements les plus récents, notamment dans le cadre des accords dits « Bilatérales II » ....</b>	<b>1165</b>
	<b>Bibliographie du chapitre .....</b>	<b>1169</b>
	<b>Liste des abréviations .....</b>	<b>1173</b>