Loi fédérale sur l’impôt fédéral direct

Dernière modification : 18.05.2026

PDF créé le : 12.11.2026

COMMENTAIRE EN LIGNE
LE COMMENTAIRE JURIDIQUE
EN OPEN ACCESS

TABLE DES MATIÈRES

Art. 10 LIFD 5
Art. 11 LIFD 21
Art. 174 LIFD 29

ATTENTION : Cette version du commentaire est une traduction automatique de l'original. Le commentaire original est en allemand. La traduction a été faite avec www.deepl.com. Seule la version originale fait foi. La version traduite du commentaire ne peut pas être citée.

COMMENTAIRE

Art. 10 LIFD

Un commentaire de Nicolas Grieder / Peter Hongler

PROPOSITION DE CITATION

Nicolas Grieder/Peter Hongler, Commentaire de l'art. Art. 10 LIFD, in: Peter Hongler/Fabian Sutter (édit.), Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct

Citation abrégée: OK-Grieder/Hongler, art. 10 LIFD N. XXX.

Art. 10 Hoiries, sociétés de personnes et placements collectifs de capitaux

[1] Chacun des héritiers ou des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de l'hoirie, de la société simple, de la société en nom collectif ou de la société en commandite.

[2] Chacun des investisseurs ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de placements collectifs au sens de la loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC), à l'exception des placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe.

TABLE DES MATIÈRES

I. Aperçu 7
II. Concernant l'art. 10, al. 1, LIFD 7
A. Introduction 7
1. Remarques préliminaires 7
2. Importance pour l'harmonisation fiscale 7
B. Communautés de personnes visées 8
1. Communautés de personnes explicitement mentionnées par la loi 8
2. Égalité de traitement fiscal des copropriétaires 8
3. Groupements de personnes étrangers sans personnalité juridique et non assujettis à l'impôt en Suisse 9
C. Réglementation et étendue de l'imputation 9
1. Principes de l'imputation 9
a. En général 9
b. Dans le cas des communautés héréditaires 9
c. Dans le cas des sociétés de personnes 10
2. Étendue de l'imputation 10
a. Détermination du revenu imposable des associés de sociétés de personnes 11
b. Concernant la part des communautés héréditaires 11
D. Limitation du champ d'application de l'art. 10, al. 1, LIFD ? 11
1. Situation initiale 11
2. Limitation aux sociétés simples ayant pour but de réaliser un revenu 12
III. Concernant l'art. 10, al. 2, LIFD 13
A. Introduction 13
1. Principe 13
2. Harmonisation fiscale 13
3. Évolution et principe directeur législatif 13
B. Placements collectifs de capitaux visés et principe de transparence 14
1. Placements collectifs de capitaux selon la LPCC 14
a. Exceptions 14
b. Tension au sein du système fiscal 15
2. Placements collectifs de capitaux étrangers et assimilation 16
C. Distinction par rapport à l'imposition matérielle : l'art. 10, al. 2, LIFD en tant que norme d'imputation 16
Bibliographie 17
Matériaux 18

I. APERÇU

L'art. 10 LIFD est conçu, sur le plan matériel, comme une simple norme d'imputation. L'al. 1 prévoit l'imputation proportionnelle du revenu des communautés de personnes sans personnalité juridique énumérées à titre d'exemple. En conséquence, le revenu des communautés héréditaires doit être imputé proportionnellement aux héritiers, et celui des sociétés simples, des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite doit être imputé proportionnellement aux associés. 1

L'al. 2 prévoit également l'imputation proportionnelle du revenu des placements collectifs de capitaux au sens de la LPCC, mais la limite expressément aux placements collectifs de capitaux sans propriété foncière directe. 2

II. CONCERNANT L'ART. 10, AL. 1, LIFD

A. Introduction

1. Remarques préliminaires

Les impôts visés par la LIFD (impôt sur le revenu et impôt sur le bénéfice) sont prélevés, conformément à l'art. 1 LIFD, auprès des personnes physiques et morales. En revanche, les communautés de personnes suisses sans personnalité juridique propre ne sont en principe pas assujetties à l'impôt fédéral. Celles-ci sont imposées de manière «transparente» en vertu de l'art. 10 LIFD. Aux fins de l'impôt sur le revenu, le revenu provenant de telles communautés de personnes est imputé aux différents participants qui les composent – c'est-à-dire aux héritiers ou aux associés respectifs – proportionnellement à leurs parts. 3

2. Importance pour l'harmonisation fiscale

Une réglementation comparable relative à l'imposition transparente des communautés de personnes – telle que prévue par l'art. 10 LIFD – fait en revanche défaut dans la LHID. On peut toutefois déduire, par a contrario de l'art. 20, al. 1, LHarm ou sur la base de l'harmonisation fiscale verticale, qu'une imposition non transparente des sociétés de personnes suisses – c'est-à-dire 4

leur traitement en tant que personnes morales – serait contraire à l'harmonisation. En conséquence, tous les cantons s'alignent sur le modèle de l'impôt fédéral direct. Les considérations relatives à l'art. 10, al. 1, LIFD s'appliquent donc en principe également aux impôts cantonaux sur le revenu et sur le bénéfice.

B. Communautés de personnes visées

1. Communautés de personnes explicitement mentionnées par la loi

5 L'art. 10, al. 1, LIFD mentionne notamment la communauté héréditaire, la société simple ainsi que la société en nom collectif et la société en commandite. Ces dernières sont donc traitées de manière transparente – parfois de manière incomplète –, bien qu'elles puissent, en droit civil, se présenter à l'extérieur comme une entité sous leur propre raison sociale. En ce qui concerne les communautés de personnes susmentionnées, il convient de se référer à leur définition en droit civil. Dans la mesure où il s'agit, d'un point de vue civil, de l'une des communautés de personnes mentionnées, cette qualification est également déterminante pour la norme fiscale considérée ici. Il s'agit donc d'une norme dont le critère de rattachement relève du droit civil. Une SA ou une Sàrl ne relève par exemple pas de l'art. 10, al. 1, LIFD, même si, dans certains cas, elle présente des éléments caractéristiques de l'une des communautés de personnes mentionnées.

2. Égalité de traitement fiscal des copropriétaires

6 Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, ce sont les copropriétaires individuels – et non la communauté – qui doivent déclarer et imposer leur part du revenu et de la fortune du fonds de rénovation. Un traitement fiscal égalitaire de la communauté des copropriétaires semble donc justifié, bien qu'elle ne soit pas expressément mentionnée à l'art. 10, al. 1, LIFD et qu'elle ne possède pas de personnalité juridique propre. Ce traitement fiscal s'applique indépendamment du fait que la copropriété soit qualifiée ou non de société (simple).

3. Groupements de personnes étrangers sans personnalité juridique et non assujettis à l'impôt en Suisse

Pour les entités étrangères, il convient de procéder comme suit : dans un premier temps, il faut vérifier s'il existe, à des fins fiscales, une personne morale qui ne doit pas être traitée de manière transparente. À cet égard, il convient de se référer à l'art. 49, al. 3, LIFD, selon lequel un test de comparabilité doit impérativement être effectué. 7

Dans un deuxième temps, il convient de vérifier si les conditions de l'art. 11 LIFD sont remplies et si, par conséquent, une entité étrangère doit être traitée comme une entreprise assujettie à l'impôt sur le bénéfice (ce qu'on appelle la « fiction de coopération »). Si les conditions de l'art. 11 LIFD ne sont pas remplies, les bénéfices sont imputés aux associés, pour autant que l'entité étrangère soit comparable à l'une des entités mentionnées à l'art. 10 LIFD.

Certes, l'art. 49, al. 3, LIFD ne mentionne que les personnes morales (« assimilées aux personnes morales suisses »). Toutefois, il convient de partir du principe a contrario que si une entité étrangère n'est pas comparable à une personne morale, elle relève de l'art. 10 LIFD, pour autant qu'elle soit comparable aux entités qui y sont énumérées.

C. Réglementation et étendue de l'imputation

1. Principes de l'imputation

a. En général

Conformément à l'art. 10, al. 1, LIFD, le revenu provenant des communautés de personnes concernées est imputé aux différents participants – c'est-à-dire aux héritiers ou associés respectifs – à hauteur de leurs parts. Les rapports de droit civil sont déterminants pour les quotes-parts. 8

b. Dans le cas des communautés héréditaires

Dans le cas des communautés héréditaires, les parts sont déterminées en fonction des parts successorales légales ou testamentaires. Il n'y a pas de répartition des biens successoraux individuels, car les héritiers acquièrent de plein droit la succession dans son ensemble, conformément à l'art. 560, al. 1, CC. Cela peut par exemple concerner également les impôts complémentaires. 9

10 Dans le cas des communautés héréditaires, le problème peut se poser en pratique lorsque les héritiers ne sont pas connus ou ne le sont que partiellement, ou lorsque les parts successorales sont contestées faute de succession clarifiée. L'art. 10, al. 1, LIFD ne contient aucune disposition expresse pour ces cas de figure.

11 D'une part, il serait logique de renoncer provisoirement à l'imposition, car la succession ne peut être attribuée à un sujet fiscal clairement identifiable et la communauté héréditaire ne constitue pas en soi un sujet fiscal autonome. D'autre part, certains cantons ont adopté une solution intermédiaire pragmatique. Tant que l'incertitude persiste, la communauté des héritiers est imposée dans son ensemble, mais toujours selon les règles applicables aux personnes physiques. Au niveau fédéral, il manque la base légale formelle pour imposer la communauté des héritiers en tant que telle tant que le cercle des héritiers ou les parts successorales ne sont pas déterminés.

c. Dans le cas des sociétés de personnes

12 Dans le cas des sociétés de personnes (en particulier les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite exerçant une activité commerciale), l'imputation se fonde sur les dispositions du contrat de société. En l'absence de telles dispositions, la part doit être déterminée selon les règles légales dispositives applicables.

13 Si une personne morale détient une participation dans une société de personnes, le bénéfice et la fortune de la société lui sont imputés proportionnellement. Cette imputation a pour effet que les montants correspondants sont soumis à l'impôt sur le bénéfice pour la personne morale.

2. Étendue de l'imputation

14 L'art. 10 LIFD règle ainsi uniquement la question de savoir qui est le sujet fiscal. Cette disposition ne précise toutefois pas quels revenus sont imposables. La question de savoir si et dans quelle mesure un revenu est imposable est plutôt déterminée par les dispositions générales – en particulier le titre II de la LIFD – relatives à l'impôt sur le revenu.

a. Détermination du revenu imposable des associés de sociétés de personnes

Selon la clause générale du droit fiscal relative au revenu, sont considérés comme revenu imposable provenant d'une participation dans une société de personnes tous les revenus qui sont qualifiés fiscalement de revenus et qui reviennent à chaque associé. Avant que le bénéfice réalisé par la société puisse être réparti entre les associés, il doit toutefois être déterminé au préalable. Il s'agit en fin de compte d'une procédure en deux étapes. Il en ressort que les sociétés de personnes – du moins les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite – ne sont pas traitées de manière totalement transparente à tous égards. 15

Pour les sociétés de personnes tenant une comptabilité régulière, les mêmes règles que pour les sociétés de capitaux s'appliquent en principe lors de la détermination du bénéfice imposable de l'entreprise. En revanche, si une société de personnes ne tient pas de comptabilité commerciale, seules des divergences ponctuelles et isolées doivent être prises en compte. Conformément à l'art. 957, al. 1, ch. 1, CO, l'obligation de tenir une comptabilité s'applique lorsqu'une société de personnes réalise un chiffre d'affaires d'au moins 500 000 CHF. 16

b. Concernant la part des communautés héréditaires

Les parts déterminantes sont fixées en fonction des quotes-parts héréditaires prévues par la loi ou le testament. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, une part relevant du régime matrimonial ne doit pas être prise en compte. Les droits successoraux existent indépendamment du fait que les ayants droit soient déjà connus. 17

D. Limitation du champ d'application de l'art. 10, al. 1, LIFD ?

1. Situation initiale

L'application de l'art. 10, al. 1, LIFD présuppose la réalisation de revenus par les communautés de personnes mentionnées. La question de la réalisation de revenus est donc préalable à l'application de l'art. 10, al. 1, LIFD, dans la mesure où cet article ne fait que réglementer l'imputation des éléments imposables. En revanche, si les communautés de personnes – en principe 18

imposées de manière transparente – ne réalisent aucun revenu, celui-ci ne peut pas non plus être pris en compte aux fins du droit fiscal. Dans ces circonstances, la communauté de personnes reste, du moins du point de vue du droit fiscal, sans incidence. Le traitement des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite commerciales est peu controversé dans la pratique. En principe, toute société en nom collectif ou en commandite au sens des art. 552 et 594 CO relève du champ d'application de l'art. 10, al. 1, LIFD en raison de la condition conceptuelle nécessaire à l'exploitation d'une entreprise commerciale. Les questions particulières liées à la comparaison avec des entités étrangères demeurent réservées. Le traitement des sociétés simples au sens de l'art. 533 CO est toutefois plus complexe. Nous y reviendrons ci-après.

2. Limitation aux sociétés simples ayant pour but de réaliser un revenu

19 Selon l'avis défendu ici, l'art. 10, al. 1, LIFD ne couvre pas toutes les sociétés simples qualifiées au regard du droit civil. Ce qui est déterminant, c'est plutôt de savoir si la communauté vise la réalisation commune d'un revenu imposable et si ce revenu résulte d'une action coordonnée des associés concernés.

20 Toute forme de collaboration ne suffit donc pas pour que l'art. 10, al. 1, LIFD soit applicable. Il faut une coopération planifiée, visant la réalisation de revenus. Les activités qui servent principalement à la vie privée ou qui n'ont qu'un caractère accessoire et de soutien ne remplissent pas cette condition. Cette distinction est importante car, en droit civil, la société simple peut en principe poursuivre tout but juridiquement admissible.

21 En outre, la restriction du champ d'application préconisée semble également appropriée au regard de la ratio legis qui sous-tend l'art. 10, al. 1, LIFD. L'art. 10, al. 1, LIFD vise notamment l'imputation transparente des revenus aux associés concernés. Lorsque les buts de la société sont purement consumeristes ou motivés par des considérations privées, l'objet fiscal imputable fait déjà défaut.

22 Ce point de vue correspond en outre à des concepts comparables d'ordres juridiques étrangers, qui exigent une intention de réaliser des bénéfices pour la reconnaissance fiscale des structures de sociétés de personnes.

III. CONCERNANT L'ART. 10, AL. 2, LIFD

A. Introduction

1. Principe

Selon l'art. 10, al. 2, LIFD, le revenu des placements collectifs de capitaux au sens de la LPCC est imputé aux investisseurs proportionnellement à leurs parts. Ainsi, à l'instar de la disposition de l'al. 1, le principe de transparence est également établi pour les placements collectifs de capitaux. Sont toutefois exclues de cette règle les placements collectifs de capitaux détenant des biens immobiliers en propriété directe et les sociétés d'investissement à capital fixe (SICAF). 23

2. Harmonisation fiscale

Contrairement à l'art. 10, al. 1, LIFD, la disposition relative à l'imputation proportionnelle pour les placements collectifs de capitaux au sens de la LPCC, telle qu'elle est commentée ici à l'al. 2, figure également dans la LHID – notamment à l'art. 7, al. 3, LHID – et est donc contraignante pour les cantons. Toutefois, le libellé n'est pas identique. La disposition d'harmonisation prévoit que les revenus provenant de parts de placements collectifs de capitaux détenant des biens immobiliers directs ne sont imposables que dans la mesure où les revenus totaux dépassent ceux provenant des biens immobiliers directs. La référence correspondante ne figure pas à l'art. 10, al. 2, LIFD, mais à l'art. 20, al. 1, let. e, LIFD. Il n'en résulte toutefois aucune divergence matérielle. 24

3. Évolution et principe directeur législatif

Pour l'interprétation de la présente norme, la référence directe à la LPCC est avant tout essentielle. Dans ce contexte, il convient de souligner que l'adoption de la LPCC a entraîné l'introduction simultanée de l'art. 10, al. 2, LIFD. 25

Avec l'entrée en vigueur de la LPCC et l'introduction simultanée de l'art. 10, al. 2, LIFD, la référence correspondante de la disposition de la LIFD à la LPCC visait à maintenir l'exonération fiscale systématique des fonds de placement contractuels prévue par la LPCC abrogée. 26

27 Cela revêt une importance particulière dans la mesure où la SICAV est traitée fiscalement – malgré sa qualification de personne morale – comme un fonds de placement contractuel et est donc en principe imposée de manière transparente. Contrairement au fonds de placement contractuel, cette transparence ne s'explique toutefois pas, dans le cas de la SICAV, par une structure fiduciaire, mais repose essentiellement sur le principe «*same business, same rules*». Sans l'adaptation correspondante des bases du droit fiscal, la SICAV devrait au contraire être systématiquement imposée comme une société anonyme. Selon le message du Conseil fédéral, une égalité de traitement fiscal cohérente et fiable des placements collectifs de capitaux – à l'exception des SICAF – constituait la condition fondamentale pour le bon fonctionnement et l'acceptation du système. Si ce principe avait été assoupli ou remis en question, il y aurait eu un risque que les nouvelles formes de placement créées ne soient guère utilisées dans la pratique et que la réforme législative manque son objectif.

B. Placements collectifs de capitaux visés et principe de transparence

1. Placements collectifs de capitaux selon la LPCC

28 L'art. 10, al. 2, LIFD tient compte du concept prudentiel de la LPCC. Selon l'art. 7, al. 1, LPCC, les placements collectifs de capitaux sont des fortunes apportées par des investisseurs en vue d'un placement commun et gérées pour leur compte. Conformément à l'art. 7, al. 2, LPCC, ceux-ci peuvent prendre la forme de placements collectifs de capitaux ouverts ou fermés.

29 L'imposition transparente prévue à l'art. 10, al. 2, LIFD s'applique, selon la pratique administrative, notamment aux fonds de placement contractuels, aux SICAV suisses en tant que sociétés d'investissement à capital variable ainsi qu'aux KGK en tant que sociétés en commandite pour placements collectifs de capitaux.

a. Exceptions

30 L'art. 10, al. 2, LIFD prévoit toutefois deux exceptions importantes à ce principe. D'une part, cela concerne les placements collectifs de capitaux détenant des biens immobiliers directement au sens de l'art. 58 LPCC. Ceux-ci sont assimilés aux autres personnes morales conformément à l'art. 49, al. 2,

phrase 1, LIFD. L'imposition ne s'effectue donc pas exclusivement au niveau des investisseurs, mais dans le cadre du régime de l'impôt sur le bénéfice. D'autre part, conformément à l'art. 110 LPCC, la SICAF, en tant que société d'investissement à capital fixe constituée sous la forme d'une société anonyme au sens des art. 620 ss CO, est soumise à l'imposition ordinaire du bénéfice en tant que société de capitaux.

C'est précisément par rapport à la SICAV que la particularité de l'art. 10, al. 2, LIFD ressort clairement. Bien que la SICAV, en tant que personne morale, dispose d'une personnalité juridique propre et soit en principe soumise à l'impôt sur le bénéfice en l'absence de norme spéciale, elle bénéficie – contrairement à la SICAF – d'un traitement fiscalement transparent. Cette exonération n'est donc pas dictée par le droit civil, mais résulte d'une décision délibérée de politique fiscale visant à garantir un régime compétitif en matière de fonds et de placements collectifs. 31

b. Tension au sein du système fiscal

Toutefois, l'art. 10, al. 2, LIFD et, par conséquent, l'art. 7, al. 3, LHID sont en contradiction avec l'art. 49, al. 2, LIFD et l'art. 20, al. 1, LHID. Ces premières dispositions prévoient que le revenu des placements collectifs de capitaux au sens de la LPCC – et donc, selon la lettre du texte, également celui des SICAF – est imputé aux investisseurs proportionnellement à leurs parts. Seuls les placements collectifs de capitaux détenant directement des biens immobiliers en sont expressément exclus. 32

En toute logique, le législateur fiscal aurait dû adapter l'art. 10, al. 2, LIFD et l'art. 7, al. 3, LHID, d'autant plus que la SICAF n'est pas limitée aux placements immobiliers, mais peut également investir dans d'autres actifs. Il aurait par exemple été logique de préciser à l'art. 10 LIFD ou à l'art. 7 LHID que la SICAF ne devait pas être traitée fiscalement comme un placement collectif de capitaux. Une telle précision aurait en outre été appropriée au regard de l'interprétation systématique de l'art. 20, al. 1, let. e, LIFD ou de l'art. 7, al. 3, phrase 2, LHID. 33

En effet, il ne saurait guère correspondre à la volonté du législateur que les revenus d'une SICAF détenant des biens immobiliers directs soient, dans la phase dite « externe » – c'est-à-dire chez l'actionnaire –, pris en compte uniquement dans la mesure où les revenus globaux dépassent les revenus 34

provenant de biens immobiliers directs. Tout porte plutôt à croire qu'il s'agit là d'une omission du législateur.

2. Placements collectifs de capitaux étrangers et assimilation

35 La LPCC couvre – sous certaines conditions – également les placements collectifs de capitaux étrangers distribués en Suisse. Sur le plan fiscal, la question se pose de savoir quand une structure étrangère doit être assimilée à un placement collectif de capitaux suisse. L'Administration fédérale des contributions (AFC) précise les conditions déterminantes à cet égard dans la circulaire n° 25 relative à l'imposition des placements collectifs de capitaux et de leurs investisseurs (C 25) au moyen de règles d'assimilation. Cela vise à éviter que des véhicules économiquement comparables ne soient traités de manière incohérente sur le plan fiscal en raison de leur forme juridique étrangère. Les règles d'assimilation utilisées par l'AFC ont jusqu'à présent été acceptées par les tribunaux.

36 Le Tribunal fédéral a ainsi établi dans sa jurisprudence que, pour l'application de l'art. 10, al. 2, LIFD et l'assimilation fiscale d'un placement collectif étranger à un placement collectif suisse, il suffit que les conditions de l'art. 119 LPCC soient remplies. Selon le Tribunal fédéral, il n'est pas nécessaire que l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA) ait autorisé la distribution à des investisseurs non qualifiés conformément à l'art. 120, al. 1, LPCC.

37 Toutefois, si une telle autorisation existe, la forme de placement étrangère est généralement reconnue comme un placement collectif de capitaux selon la pratique de l'AFC, sans que la qualification de la FINMA ne soit remise en cause sur le plan fiscal. Il en va de même lorsque la forme de placement étrangère est soumise à l'étranger à une surveillance reconnue des placements collectifs de capitaux.

C. Distinction par rapport à l'imposition matérielle : l'art. 10, al. 2, LIFD en tant que norme d'imputation

38 Tout comme l'art. 10, al. 1, LIFD, l'art. 10, al. 2, LIFD ne détermine pas quels revenus sont imposables. Cette norme régit uniquement l'imputation, c'est-à-dire la question de savoir à quel niveau l'imposition doit être appliquée.

L'assujettissement matériel en tant que tel découle quant à lui des dispositions pertinentes de la LIFD.

BIBLIOGRAPHIE

Cavelti Luzius/Behnisch Urs R., Kommentierung zu Art. 129 BV, in: Ehrenzeller Bernhard et al. (Hrsg.), St. Galler Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung, II. Band – Art. 73–197, 4. Aufl., Zürich 2023.

Grieder Nicolas/Hongler Peter/Lorenz Tabea, Konkubinat und Steuern – Faktisch vereint, steuerlich getrennt? Zivilrechtliche Einordnung und steuerrechtliche Qualifikation nichtehelicher Lebensgemeinschaften, FStR (2025), S. 232–254.

Grieder Nicolas/Hongler Peter, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Hongler Peter/Sutter Fabian (Hrsg.), Onlinekommentar, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, St.Gallen/Zürich, 2026 (https://onlinekommentar.ch/de/kommentare/dbg11).

Hess Toni, Anhang A: Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, in: Dedeyan Daniel/Eichhorn Alexander/Müller Thomas (Hrsg.), SHK – Stämpflis Handkommentar, Kollektivanlagengesetz, Bern 2024, S. 1347–1375.

Hugues Salomé, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (Hrsg.), Commentaire romand, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct LIFD, 2. Aufl., Basel 2017.

Hunziker Silvia/Mayer-Knobel Isabelle, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Leuthardt Nadja D., Die rechtsgeschäftliche Untergemeinschaft im Stockwerkeigentum, Zürich/Genf 2024.

Locher Peter, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Locher Peter (Hrsg.), Kommentar zum DBG - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil - Art. 1–48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019.

Locher Peter/Giger Ernst/Pedroli Andrea, Kommentierung zu Art. 49 DBG, in: Locher Peter/Giger Ernst/Pedroli Andrea (Hrsg.), Kommentar zum

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil - Art. 49–101 DBG, 2. Aufl., Basel 2022.

Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter, Schweizerisches Gesellschaftsrecht. Mit neuem Aktien- und Handelsregisterrecht, 13. Aufl., Bern 2023.

Oesterhelt Stefan/Schreiber Susanne, Kommentierung zu Art. 49 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Reich Markus, Steuerrecht, 3. Aufl. Zürich 2020.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F. (Hrsg.), Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. Bern 2023.

Simonek Madeleine, Unternehmenssteuerrecht. Grundlagen für das Studium und die Praxis, 2. Aufl., Zürich/Genf 2025.

Stocker Raoul/Schmid Patrick, § 16 Personengesellschaften, in: Stocker Raoul/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023.

Von Ah Julia, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 3. Aufl. 2022, Zürich.

MATÉRIAUX

Baselbieter Steuerbuch Band 2 – Unternehmen 10 Nr. 1 Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften, https://kanton.baselland.ch/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung-steuerbuch/band-2/unternehmen/downloads-1/band2_010_01.pdf/@@download/file/band2_010_01.pdf, besucht am 16.1.2026.

Botschaft zum Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) vom 23.9.2005, BBl 2005 6395 ff., abrufbar unter https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/fga/2005/1000/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-fga-2005-1000-de-pdf-a.pdf, besucht am 16.1.2026.

Kreisschreiben Nr. 25 der ESTV zur Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger vom 23.2.2018, https://www.estv2.admin.ch/dvs/kreisschreiben/dbst-ks-2018-1-025-d-de.pdf, besucht am 16.1.2026.

ATTENTION : Cette version du commentaire est une traduction automatique de l'original. Le commentaire original est en allemand. La traduction a été faite avec www.deepl.com. Seule la version originale fait foi. La version traduite du commentaire ne peut pas être citée.

COMMENTAIRE

Art. 11 LIFD

Un commentaire de Nicolas Grieder / Peter Hongler

PROPOSITION DE CITATION

Nicolas Grieder/Peter Hongler, Commentaire de l'art. Art. 11 LIFD, in: Hongler Peter/Sutter Fabian (édit.), Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct

Citation abrégée: OK-Grieder/Hongler, Art. 11 LIFD N. XXX.

Art. 11 Sociétés commerciales étrangères et autres communautés étrangères de personnes sans personnalité juridique

Les sociétés commerciales étrangères et autres communautés étrangères de personnes sans personnalité juridique qui sont assujetties à l'impôt en raison d'un rattachement économique sont imposables conformément aux dispositions applicables aux personnes morales.

TABLE DES MATIÈRES

I. Aperçu 23
II. Collectivité de personnes 23
III. Groupement de personnes étranger 24
IV. Appartenance économique 24
V. Conséquence juridique 25
Bibliographie 25
Matériaux 26

I. APERÇU

Conformément à l'art. 11 LIFD, les sociétés commerciales étrangères et autres groupements de personnes étrangers sans personnalité juridique sont imposés selon les dispositions applicables aux personnes morales, pour autant qu'ils aient un lien économique avec la Suisse. Selon ce qui précède, cette disposition s'applique aux conditions suivantes : 1

- Il s'agit d'une société commerciale ou d'une entité de personnes sans personnalité juridique ;
- Il s'agit d'une entité de personnes étrangère ; et
- Celle-ci établit un lien économique avec la Suisse.

II. COLLECTIVITÉ DE PERSONNES

La disposition mentionne «*et autres*» collectivités de personnes étrangères, ce qui implique que l'existence d'une collectivité de personnes sans personnalité juridique est obligatoire. Outre les sociétés commerciales étrangères, peuvent notamment être qualifiées de communautés de personnes au sens de l'art. 11 LIFD les communautés de personnes non commerciales (par exemple dans le cas d'une simple gestion de fortune) ainsi que les communautés héréditaires étrangères. En revanche, un acte de volonté unilatéral (par exemple un trust) ainsi que les entreprises individuelles ne sont pas visés par cette disposition. 2

Le champ d'application de l'art. 11 LIFD ne couvre pas les formes de sociétés dotées d'une personnalité juridique – en particulier les sociétés de capitaux –, mais les communautés de personnes sans personnalité juridique. S'il s'agit d'une société de capitaux, les conséquences fiscales sont de toute façon les mêmes, car les sociétés de capitaux sont assujetties à une obligation fiscale limitée en tant que personnes morales en cas d'appartenance économique au sens de l'art. 49, al. 1, let. a, en relation avec l'art. 51 LIFD. Si la condition d'une entité de personnes sans personnalité juridique est remplie, mais qu'il manque un point de rattachement pour établir l'appartenance économique de cette entité, il convient d'examiner dans un deuxième temps s'il s'agit d'une société de personnes ou d'une autre société relevant du champ d'application de l'art. 10. 3

III. GROUPEMENT DE PERSONNES ÉTRANGER

4 Le critère selon lequel il doit s'agir d'un groupement de personnes « étranger » est le plus controversé. Selon Weissbrodt, les approches suivantes peuvent être envisagées pour déterminer dans quelle mesure cette condition peut être remplie :

- Rattachement au siège du groupement de personnes
- Référence au lieu de constitution de la société de personnes, en distinguant en outre selon
  - la direction ou une caractéristique similaire. Il serait également envisageable de se baser sur le fait que la société de personnes a sa direction ou une caractéristique similaire à l'étranger ;
  - les associés. On pourrait également se fonder sur le fait que les associés sont (majoritairement) domiciliés à l'étranger ;
- combinaison de différents éléments : cette approche est notamment défendue par Meuter, qui exige dans un premier temps une analyse selon la théorie de l'incorporation. S'il s'agit d'une entité étrangère, Meuter examine dans un deuxième temps si au moins un associé est domicilié à l'étranger. Si tel est le cas, il s'agit d'une société de personnes étrangère.

5 En ce qui concerne la qualification des sociétés de personnes étrangères, ni le Tribunal fédéral ne s'est prononcé de manière définitive, ni une approche uniforme ne s'est dégagée dans la pratique fiscale. À notre avis, il est convaincant de prendre en compte l'effet des conventions de double imposition pour l'interprétation de l'art. 11 LIFD. Lorsqu'il y a présomption d'une imposition non transparente à l'étranger, celle-ci devrait également être prise en compte en Suisse en vertu de l'art. 11 LIFD. Concrètement, cela signifie que l'application de l'art. 11 LIA est particulièrement pertinente dans les cas où, au regard du droit des conventions de double imposition, il existe une activité d'entreprise au sens de l'art. 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et où l'entreprise est imposable à l'étranger en raison d'un critère de rattachement au sens de l'art. 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

IV. APPARTENANCE ÉCONOMIQUE

6 Selon le Tribunal fédéral, l'art. 11 LIFD renvoie, pour le critère de l'appartenance économique, aux éléments de rattachement des art. 4 et 5

LIFD, l'art. 4, al. 1, let. a à d, LIFD étant principalement concerné dans la pratique.

À cet égard, le Tribunal fédéral a précisé qu'il s'agissait des critères de rattachement également couverts par l'art. 51 LIFD. Dans la pratique, ce sont surtout les établissements commerciaux, les établissements stables et les biens immobiliers en Suisse qui revêtent de l'importance en tant que critères de rattachement possibles. 7

En l'absence de rattachement économique de l'entité étrangère à la Suisse, l'art. 11 LIFD n'est d'emblée pas applicable. Il convient d'examiner si les revenus sont directement imputés aux détenteurs de parts en vertu de l'art. 10 LIFD. 8

V. CONSÉQUENCE JURIDIQUE

Si les conditions susmentionnées sont remplies, il en résulte une fiction de coopération, en vertu de laquelle la société de personnes étrangère devient assujettie à l'impôt sur le bénéfice en Suisse. L'art. 11 LIFD a pour conséquence que la société de personnes est traitée de manière non transparente, à l'instar d'une personne morale, et qu'elle est imposée en tant que telle dans son ensemble – et non les associés à titre personnel. 9

La situation se complique lorsque la société de personnes qualifiée d'étrangère compte simultanément des associés domiciliés en Suisse. Dans ce cas, les revenus sont imputés aux associés résidents, de sorte que ceux-ci sont imposés de manière transparente au sens de l'art. 10 LIFD. En ce qui concerne les associés étrangers, la société de personnes est soumise à un impôt limité sur le bénéfice en Suisse en vertu de l'art. 11 LIFD. Dans la pratique fiscale, il arrive parfois que les associés étrangers soient également imposés au prorata. Si l'art. 11 LIFD s'applique, toutes les dispositions du droit de l'impôt sur le bénéfice s'appliquent en principe. Cela inclut également les dispositions relatives à la déduction pour participation. 10

BIBLIOGRAPHIE

Duss Fabian/Buchmann Marco, Kommentierung zu Art. 69 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Grieder Nicolas/Hongler Peter, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Hongler Peter/Sutter Fabian (Hrsg.), Onlinekommentar, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, St.Gallen/Zürich, 2026 (https://onlinekommentar.ch/de/kommentare/dbg10).

Hunziker Silvia/Mayer-Knobel Isabelle, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Locher Peter, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Locher Peter (Hrsg.), Kommentar zum DBG - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil - Art. 1 - 48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019.

Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter, Schweizerisches Gesellschaftsrecht. Mit neuem Aktien- und Handelsregisterrecht, 13. Aufl., Bern 2023.

Meuter Hans Ulrich, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, ZStP 17 (2008), S. 1–19.

Oberson Xavier, Droit fiscal suisse, 5. Aufl. Basel 2021.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F. (Hrsg.), Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. Bern 2023.

Stocker Raoul/Schmid Patrick, § 16 Personengesellschaften, in: Stocker Raoul/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023.

Weissbrodt Jan, Die Besteuerung ausländischer Personengesamtheiten nach Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG, FStR 2015, S. 63–79.

MATÉRIAUX

Baselbieter Steuerbuch Band 2 – Unternehmen 10 Nr. 1 Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften, https://kanton.baselland.ch/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung-

steuerbuch/band-2/unternehmen/downloads-1/band2_010_01.pdf/@@download/file/band2_010_01.pdf, besucht am 16.1.2026.

Model Tax Convention on Income and on Capital der OECD vom 21.11.2017, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/mtc_cond-2017-en.pdf, besucht am 16.1.

ATTENTION : Cette version du commentaire est une traduction automatique de l'original. Le commentaire original est en allemand. La traduction a été faite avec www.deepl.com. Seule la version originale fait foi. La version traduite du commentaire ne peut pas être citée.

COMMENTAIRE

Art. 174 LIFD

Un commentaire de Jara Fawer / Peter Hongler

PROPOSITION DE CITATION

Jara Fawer/Peter Hongler, Commentaire de l'art. Art. 174 LIFD, in: Peter Hongler/Fabian Sutter (édit.), Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct

Citation abrégée: OK-Fawer/Honger, Art. 174 LIFD N. XXX

Sixième partie Dispositions pénales

Titre 1 Violation des obligations de procédure et soustraction d'impôt

Chapitre 1 Obligations de procédure

Art. 174

[1] Sera puni d'une amende celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe en vertu de la présente loi ou d'une mesure prise en application de celle-ci, notamment:

a. en ne déposant pas une déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner,

b. en ne fournissant pas les attestations, renseignements ou informations qu'il est tenu de donner,

c. en ne s'acquittant pas des obligations qui lui incombent dans une procédure d'inventaire, en sa qualité d'héritier ou de tiers.

[2] L'amende est de 1000 francs au plus; elle est de 10 000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive.

TABLE DES MATIÈRES

I. Généralités ... 33
A. Qualification de l'infraction ... 33
B. Bien juridique protégé et finalité de la norme ... 33
II. Élément constitutif objectif ... 34
A. Aperçu ... 34
B. Auteur, participation, tentative ... 35
C. Obligations procédurales ... 35
1. Obligations procédurales à remplir directement en vertu de la loi ... 35
2. Obligations procédurales à remplir sur ordonnance administrative ... 36
3. Obligations procédurales du contribuable ... 37
a. Généralités ... 37
b. Obligation de déclarer ... 38
c. Obligation de joindre des pièces justificatives ... 39
d. Obligation de renseigner ... 40
e. Obligation de produire des moyens de preuve ... 41
f. Obligation de conservation ... 42
4. Obligations procédurales des tiers ... 42
a. Obligations d'attestation, de renseignement et de déclaration dans la procédure de taxation ... 42
b. Obligations procédurales du débiteur de la prestation imposable dans la procédure de l'impôt à la source ... 43
c. Obligations procédurales des personnes tenues de coopérer dans la procédure d'inventaire ... 44
D. Violation des obligations procédurales ... 44
1. En général ... 44
2. Cas d'application ... 45
a. Déduction erronée dans la déclaration d'impôt ... 45
b. Non-présentation (répétée) du certificat de salaire ... 46
c. Dépôt d'une déclaration d'impôt comportant des erreurs manifestes ... 47
d. Dépôt d'une déclaration d'impôt rédigée (intentionnellement) de manière illisible ... 48
e. Absence de signature de la déclaration d'impôt ... 49
f. Dépôt de la déclaration d'impôt auprès d'une autorité incompétente ... 49
g. Non-utilisation du registre officiel des titres ... 50
E. Mise en demeure ... 50
III. Élément subjectif de l'infraction ... 54
IV. Circonstances aggravantes ... 54
A. Cas grave ... 54
B. Récidive ... 55
C. Cas de moindre gravité ? ... 56

V. Illicéité et culpabilité 58
VI. Sanction 59
A. Généralités 59
B. Fixation de la peine 59
VII. Concours 61
Bibliographie 62
Matériaux 66

I. GÉNÉRALITÉS

A. Qualification de l'infraction

Commet une violation des obligations procédurales au sens de l'art. 174 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (cf. également l'art. 55 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID]) est commis par quiconque, malgré un rappel, ne respecte pas, intentionnellement ou par négligence, une obligation qui lui incombe en vertu des dispositions de cette loi ou d'une décision prise sur la base de celle-ci. 1

La violation d'une obligation procédurale est une contravention sous la forme d'un **véritable délit d'omission** (par opposition à un délit d'action), car l'infraction pénale est liée à la non-exécution ou à l'exécution non conforme d'actes prescrits par la loi ou ordonnés par les autorités. 2

Il s'agit d'un **véritable délit spécial**, car seules les personnes soumises à des obligations procédurales dans le cadre d'une procédure fiscale peuvent être considérées comme auteurs de l'infraction. 3

L'art. 174 LIFD doit donc être qualifié de **délit d'omission** (par opposition au délit de résultat), car il suffit, pour que les éléments constitutifs de l'infraction soient réunis, que l'auteur ne respecte pas ses obligations procédurales. La survenance d'un résultat (en particulier une perte fiscale) n'est pas requise. 4

Il s'agit en outre d'un **délit de désobéissance** (comparable à l'art. 292 du CP), car seule l'omission d'un acte dans un délai déterminé, c'est-à-dire le non-respect d'une sommation (cf. ci-dessous N. 94 ss.), est punie. 5

Par rapport aux autres infractions fiscales, l'art. 174 LIFD constitue une **disposition de rattrapage**. 6

B. Bien juridique protégé et finalité de la norme

L'infraction pénale de violation des obligations procédurales vise en premier lieu à **protéger l'ordre juridique fiscal**. 7

Le bien juridique protégé est le **bon déroulement de la taxation fiscale**, qui est mis en péril par le comportement récalcitrant du contribuable. Il s'agit de 8

garantir « la véracité et l'exhaustivité lors de [la] constatation des faits essentiels à l'établissement de la charge fiscale légale ».

9 Le comportement du contribuable entraîne au moins une **menace abstraite** pour la créance fiscale de la collectivité. L'infraction pour manquement aux obligations procédurales garantit donc une protection préventive et indépendante du résultat de la créance fiscale. Une atteinte effective, c'est-à-dire une perte de recettes fiscales, n'est pas requise.

10 La sanction ne vise pas seulement à punir le contribuable, mais aussi à le contraindre à **se conformer aux injonctions des autorités** lorsqu'il ne respecte pas une obligation qui lui a été imposée. La sanction doit permettre à l'administration fiscale de déterminer correctement et exhaustivement les éléments imposables afin de fixer l'impôt dû et d'empêcher ainsi une réduction injustifiée de la charge fiscale. En ce sens, la norme pénale garantit également la **répartition équitable de la charge fiscale** entre les contribuables.

II. ÉLÉMENT CONSTITUTIF OBJECTIF

A. Aperçu

11 Le comportement punissable visé à l'art. 174 LIFD réside dans le non-respect ou le respect insuffisant (violation) (cf. ci-dessous N. 69 ss) des obligations procédurales imposées par le fisc (cf. ci-dessous N. 20 ss) malgré une sommation administrative, assortie d'un délai et passible de sanctions (cf. ci-dessous N. 94 ss) .

12 Les obligations procédurales existent tant dans la **procédure ordinaire de taxation et d'inventaire** que dans la **procédure de rappel d'impôt** (cf. art. 153, al. 3, LIFD) et incombent au **contribuable** (p. ex. art. 124–126 et art. 136 LIFD) (cf. ci-dessous N. 31 ss.) ainsi que – dans un cadre légalement restreint – aux **D tiers** soumis à l'obligation de certification, de renseignement ou de déclaration (par ex. art. 127 à 129, art. 156 à 158 LIFD) (cf. ci-dessous N. 59 ss).

13 Les obligations procédurales peuvent découler soit directement de la **loi** (cf. ci-dessous N. 20 s.), soit d'une **décision administrative** les concrétisant (cf. ci-dessous N. 22 ss).

L'art. 174 LIFD constitue une **clause générale** relative aux violations des obligations procédurales dans la procédure fiscale. L'al. 1, let. a à c, contient une énumération exemplative, **non exhaustive** («en particulier») d'obligations procédurales dont le non-respect est passible d'une amende d'ordre. 14

Les obligations de coopération imposées aux personnes assujetties doivent respecter les **principes généraux de l'État de droit**, c'est-à-dire reposer sur une base légale, être dans l'intérêt public prépondérant et être proportionnées (cf. art. 5 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse [Cst.]). 15

B. Auteur, participation, tentative

L'art. 174 LIFD constitue une **infraction particulière** (cf. déjà ci-dessus N. 3), raison pour laquelle seules peuvent être considérées comme auteurs les personnes auxquelles des obligations procédurales légales ou administratives sont imposées dans le cadre d'une procédure fiscale. Il peut s'agir du contribuable lui-même ou de tiers tenus de fournir des attestations, des renseignements ou de faire des déclarations. 16

La complicité est possible lorsque plusieurs personnes sont tenues de remplir les mêmes obligations procédurales, comme par exemple des héritiers.

La participation à une violation des obligations procédurales ainsi que la **tentative** ne sont pas punissables (cf. art. 105, al. 2, CP). 18

En ce qui concerne l'**incitation**, la doctrine part du principe d'un silence qualifié du législateur, car l'art. 177 LIFD ne punit que la participation à une soustraction fiscale, tandis qu'il n'existe pas de disposition correspondante pour la violation des obligations procédurales. 19

C. Obligations procédurales

1. Obligations procédurales à remplir directement en vertu de la loi

Les obligations procédurales peuvent découler directement de la loi. Dans ce cas, les modalités d'exécution, c'est-à-dire quelle action de coopération doit être accomplie, sous quelle forme, dans quel délai ou jusqu'à quelle date, doivent déjà être **suffisamment déterminées** dans la loi. Cela ne s'applique toutefois qu'à quelques obligations procédurales. 20

21 Il s'agit en l'occurrence d'obligations procédurales à remplir en vertu de la loi **sans décision administrative.**

2. Obligations procédurales à remplir sur ordonnance administrative

22 En règle générale, les obligations procédurales légales doivent être **concrétisées** sous la forme d'une ordonnance administrative.

23 Cela peut se faire au moyen d'un **acte administratif général et concret** (**décision générale** ou **publication officielle**), en précisant par exemple le cercle des destinataires ou le délai d'exécution. Une telle décision générale est notamment l'injonction administrative de produire la déclaration d'impôt pour une période fiscale déterminée (art. 124, al. 1, LIFD). La remise du formulaire de déclaration d'impôt produit le même effet. L'invitation de l'autorité peut en outre entraîner d'autres obligations procédurales, telles que l'obligation de joindre les annexes à la déclaration d'impôt (art. 125 LIFD), qui prennent effet de plein droit.

24 Les obligations procédurales sont généralement imposées aux personnes tenues de coopérer par une décision administrative sous la forme d'un **acte administratif individuel et concret (décision)**. L'injonction ou l'acte de coopération ordonné doit reposer sur une base légale suffisante. Une décision individuelle et concrète est, par exemple, l'injonction de remettre à l'administration fiscale, dans un délai déterminé, certains justificatifs ou attestations (cf. art. 125, art. 127 et art. 129 LIFD) ou de fournir certaines informations (cf. art. 126, al. 2, et art. 128 LIFD).

25 L'obligation d'accomplir l'acte de coopération ordonné individuellement ne naît qu'avec la **notification** à la personne visée. Il est donc présupposé que l'ordonnance a effectivement été reçue par la personne concernée ou qu'une *fiction de notification* s'applique en raison d'une obstruction fautive à la notification. La prise de connaissance effective du contenu de la décision n'est pas nécessaire, contrairement à ce qui est prévu à l'art. 292 CP.

26 Les injonctions administratives ne sont que de simples **actes d'application du droit**, ce qui a pour conséquence qu'elles ne peuvent exiger davantage que ce qui doit de toute façon être fourni en vertu de la loi sur simple demande. Une procédure de constatation distincte et autonome concernant l'étendue de l'obligation de coopération n'est pas nécessaire.

Les ordonnances de l'autorité fiscale doivent être **conformes à la loi** et **nécessaires, appropriées et proportionnées** pour la procédure. Sur le plan matériel et temporel, l'ordonnance doit en outre être suffisamment **clairement définie et raisonnable**. L'ordonnance doit donc indiquer, en précisant la procédure fiscale concernée, quelle mesure de coopération doit être prise, dans quel délai, sous quelle forme et auprès de quelle autorité. Il est parfois avancé que l'injonction doit déjà mentionner les **conséquences juridiques** en cas de non-respect ou de respect insuffisant de l'obligation procédurale en question, à savoir la réalisation d'une taxation discrétionnaire et l'imposition d'une amende d'ordre pour violation de l'obligation procédurale. 27

En cas de contestation de l'amende, l'autorité pénale fiscale compétente peut **examiner librement, à titre préjudiciel,** la légalité et l'adéquation de l'acte de coopération ordonné. Si elle parvient par exemple à la conclusion qu'une ordonnance donnée est dépourvue d'une base légale suffisante, le non-respect de celle-ci reste impuni. La validité de l'injonction n'en est toutefois pas affectée dans un premier temps ; celle-ci ne peut être annulée par le contribuable séparément, mais uniquement dans le cadre d'une procédure de recours contre la taxation (cf. art. 132, art. 140 et art. 145 LIFD). 28

En revanche, les ordonnances rendues à l'encontre de tiers tenus de coopérer sont considérées, dans la procédure de l'impôt fédéral direct, comme des **décisions intermédiaires susceptibles de recours**, car ces tiers n'ont justement pas la possibilité de contester les obligations qui leur sont imposées dans le cadre de la procédure de taxation. 29

Ne relèvent pas de la notion d'obligations procédurales légales au sens de l'art. 174 LIFD les obligations de l'autorité fiscale elles-mêmes (par exemple, art. 109 à 112, art. 122 s. et art. 130 s. LIFD). 30

3. Obligations procédurales du contribuable

a. Généralités

En vertu de l'art. 126, al. 1, LIFD (obligation générale de collaborer), le contribuable doit « tout mettre en œuvre pour permettre une taxation complète et correcte » (**principe de coopération**). L'autorité fiscale peut exiger du contribuable tout ce qui est approprié, nécessaire et raisonnablement exigible de sa part dans l'intérêt d'une telle taxation. Du 31

point de vue de la nécessité, cela comprend tous les renseignements et documents susceptibles d'avoir une importance pour la taxation du contribuable concerné et qui ne concernent pas exclusivement ses partenaires commerciaux ou destinés exclusivement à la taxation d'un tiers.

32 L'obligation générale de collaborer est **concrétisée** en droit fiscal par diverses obligations procédurales, notamment l'obligation de produire une déclaration d'impôt (art. 124 LIFD), l'obligation de joindre des pièces justificatives à la déclaration d'impôt (art. 125 LIFD), l'obligation de renseigner (art. 126, al. 2, LIFD), l'obligation de présenter des moyens de preuve (art. 126, al. 2, LIFD) ainsi que l'obligation de conservation (art. 126, al. 3, LIFD).

33 Les obligations procédurales du contribuable comportent un **aspect formel** et un **aspect matériel**. L'aspect formel concerne l'accomplissement de l'acte de coopération exigé, tandis que l'aspect matériel se rapporte à son exhaustivité et à sa véracité, c'est-à-dire à sa qualité.

34 Le **principe de proportionnalité** (art. 5, al. 2, et art. 36, al. 3, Cst.) constitue une limite aux obligations de coopération du contribuable.

35 Il est interdit de sanctionner un refus de coopérer si l'acte ordonné n'est **d'emblée manifestement pas nécessaire** à une taxation régulière. Toutefois, la question de savoir quels faits sont juridiquement pertinents ne trouve sa réponse qu'avec la décision de taxation.

36 Au cours de la procédure, un état de fait hypothétique correspondant aux circonstances suffit, et il appartient à l'**autorité fiscale**, dans le cadre de son devoir d'enquête, de déterminer les mesures de coopération à prendre. Si le contribuable refuse de coopérer parce qu'il estime que les faits à éclaircir ne sont pas pertinents, il court le risque que son opinion s'avère ultérieurement erronée et qu'il doive supporter les conséquences de son manque de coopération.

b. Obligation de déclarer

37 L'obligation de déposer une déclaration d'impôt (art. 124 LIFD), il s'agit du **cas d'application le plus important** des obligations procédurales découlant de la loi.

38 L'autorité fiscale compétente invite les contribuables à déposer leur déclaration d'impôt par voie de publication, par communication personnelle

ou par envoi du formulaire (art. 124, al. 1, 1re phrase, LIFD). L'invitation publique à déposer la déclaration d'impôt constitue une **décision générale** (cf. ci-dessus N. 23). Les contribuables qui n'ont pas reçu de formulaire correspondant doivent en demander un auprès de l'autorité de taxation (art. 124, al. 1, phrase 2, LIFD).

Le contribuable doit remettre la déclaration d'impôt à l'autorité compétente dans les délais, en veillant à ce qu'elle soit véridique, complète, signée de sa main et accompagnée des annexes prescrites (art. 124, al. 2, LIFD). Le contribuable est responsable de l'**exactitude et de l'exhaustivité** de la déclaration d'impôt. S'il n'est pas certain de la portée fiscale d'un fait, il ne doit pas simplement le passer sous silence, mais signaler son incertitude ; en tout état de cause, il doit exposer le fait en tant que tel de manière complète et exacte. 39

Les contribuables qui ne remettent pas leur déclaration d'impôt ou qui la remettent incomplète sont invités à **remédier** à cette omission dans un délai raisonnable (art. 124, al. 3, LIFD). L'invitation adressée après l'expiration du délai de remise de la déclaration d'impôt (mais non lorsque le délai ordinaire de dépôt est encore en cours) doit être qualifiée de mise en demeure ou de délai de mise en demeure au sens des art. 174, al. 1, LIFD et 130, al. 2, LIFD (cf. ci-dessous N. 94 ss concernant la mise en demeure). 40

En ce qui concerne le dépôt de la déclaration d'impôt, la **charge de la preuve** incombe au contribuable en application de la règle générale relative à la charge de la preuve (art. 8 du CC par analogie). 41

Le **mandat donné à un tiers** ne dégage pas le contribuable de l'obligation de s'assurer que les documents ont bien été remis. Le choix minutieux et la surveillance des auxiliaires relèvent de la responsabilité du contribuable. 42

c. Obligation de joindre des pièces justificatives

L'obligation de joindre des pièces justificatives complète l'obligation de déclarer. Les personnes physiques sont tenues de joindre à leur déclaration d'impôt les certificats de salaire, les attestations de rémunération en tant que membre de l'administration ou d'un autre organe d'une personne morale, ainsi que les listes de tous les titres, créances et dettes (art. 125, al. 1, let. a à c, LIFD). Les indépendants doivent en outre joindre à leur déclaration d'impôt les comptes annuels signés ou, en cas de comptabilité simplifiée, des relevés 43

des recettes et des dépenses, de la situation patrimoniale ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125, al. 2, let. a et b, LIFD).

44 L'obligation de joindre des pièces justificatives impose au contribuable de fournir des précisions sur les éléments du revenu et de la fortune ou du bénéfice et du capital qui ne sont mentionnés que de manière sommaire dans la déclaration d'impôt (**obligation de présenter les faits**) ou d'apporter la preuve de leur exactitude (**obligation de fournir la preuve**). Parallèlement, les pièces justificatives permettent à l'administration fiscale de vérifier les indications fournies par le contribuable.

45 Les pièces justificatives doivent être fournies soit sous la forme de **formulaires officiels** (par exemple, certificat de salaire, liste des titres), soit sous la forme de **relevés** établis par le contribuable (par exemple, comptes annuels).

46 L'obligation de joindre des pièces justificatives comprend l'établissement, remplissage et de la jointe des pièces jointes ou des formulaires officiels requis, ainsi que de leur remise dans les délais à l'autorité compétente. L'**utilisation des formulaires officiels** par la personne assujettie à l'impôt et tenue de fournir des attestations constitue une obligation procédurale.

47 Si des attestations de tiers sont exigées, par exemple le certificat de salaire, le contribuable doit en vérifier l'exhaustivité et l'exactitude et, le cas échéant, exiger des corrections ou informer l'autorité fiscale des lacunes constatées.

48 L'obligation de fournir des pièces justificatives est remplie de manière régulière lorsque le contribuable a produit toutes les pièces exigées par la loi ou par l'autorité de manière complète, véridique, dans les délais et sous la forme prescrite.

d. Obligation de renseigner

49 Le contribuable doit fournir des renseignements à l'autorité de taxation, sur demande de celle-ci, oralement ou par écrit (art. 126, al. 2, première partie de la phrase, LIFD). L'obligation de renseigner a pour but de combler d'éventuelles lacunes et imprécisions dans l'exposé des faits du contribuable afin de permettre une taxation complète et correcte.

50 Il appartient – dans le respect du principe de proportionnalité – à l'**autorité fiscale de déterminer** quelles informations doivent être fournies et sous

quelle forme. En principe, doivent être fournies toutes les informations qui servent à clarifier les faits déterminants pour la taxation et qui ne représentent pas une charge déraisonnable pour le contribuable.

Sur le plan formel, les renseignements demandés doivent être fournis de manière complète, dans les délais et selon les formes prescrites, tandis que, sur le plan matériel, leur contenu doit être véridique. 51

e. Obligation de produire des moyens de preuve

Le contribuable doit présenter à l'autorité de taxation, à sa demande, les livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les documents relatifs aux transactions commerciales (art. 126, al. 2, 2e phrase, LIFD). 52

L'obligation de présenter des moyens de preuve sert à vérifier les indications fournies dans la déclaration d'impôt, les annexes ou les renseignements et, en liaison avec l'obligation générale de collaborer, elle consacre une **obligation générale de fournir la preuve**. Étant donné que les moyens de preuve essentiels, tels que le certificat de salaire et les comptes annuels, doivent déjà être joints à la déclaration d'impôt, l'obligation de présentation remplit une fonction subsidiaire et permet une vérification individuelle et approfondie de la déclaration. 53

Les contribuables doivent produire tous les moyens de preuve exigés qui sont **aptes à établir** la vérité matérielle des faits pertinents sur le plan juridique. La condition préalable est que le moyen de preuve soit en possession du contribuable ou puisse être obtenu sur la base d'un droit. 54

L'**principe de proportionnalité** constitue la limite de l'obligation de produire des moyens de preuve, c'est-à-dire l'adéquation et la nécessité de la preuve pour établir les faits pertinents sur le plan juridique, ainsi que le caractère raisonnable de sa production par le contribuable. 55

L'obligation de produire des moyens de preuve est dûment remplie lorsque, d'un point de vue formel, les moyens de preuve exigés ont été présentés dans leur intégralité et dans les délais, et que, d'un point de vue matériel, ils sont authentiques, complets et véridiques quant à leur contenu. 56

f. Obligation de conservation

57 L'obligation de conservation impose aux personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante ainsi qu'aux personnes morales de conserver pendant dix ans les livres comptables et les relevés visés à l'art. 125, al. 2, LIFD ainsi que les autres pièces justificatives en rapport avec leur activité (art. 126, al. 3, 1re phrase, LIFD). Les modalités de tenue et de conservation sont régies par les art. 957 à 958f de la loi fédérale complétant le Code civil suisse (Livre 5 : Code des obligations) (CO) (art. 126, al. 3, 2e phrase, LIFD).

58 L'obligation de conservation vise à garantir que le contribuable conserve à disposition les documents nécessaires à l'exécution de ses obligations d'exposer les faits et d'apporter la preuve, et permet ainsi un **contrôle ultérieur** de la véracité matérielle par l'autorité fiscale.

4. Obligations procédurales des tiers

a. Obligations d'attestation, de renseignement et de déclaration dans la procédure de taxation

59 Le cercle des personnes tenues de coopérer et l'objet de leur obligation de coopération sont régis de manière **exhaustive** par la loi. Contrairement au contribuable, les tiers – à aucune obligation de coopération étendue. Elles ne peuvent donc pas être tenues, dans la procédure de taxation, de coopérer au-delà des obligations de certification, de renseignement et de déclaration prévues aux art. 127 à 129 LIFD.

60 Les obligations de coopération des tiers prévues par la loi servent à **vérifier** les faits déclarés par le contribuable et permettent à l'autorité fiscale de **constatation des faits** (au moins partiellement) sans la coopération du contribuable.

61 **Les tiers tenus de délivrer des attestations** au sens de l'art. 127 LIFD sont les personnes qui sont ou ont été liées au contribuable par un rapport contractuel et qui sont tenues de lui délivrer des attestations écrites. Il s'agit par exemple de l'employeur, des créanciers et des débiteurs, des assureurs, des fiduciaires, des gérants de fortune et des mandataires.

62 Il y a **demande de coopération illégale** lorsque des attestations sont demandées à des représentants sans que le contribuable ait au préalable été

mis en demeure sans succès de les fournir. La mise en demeure est en principe une condition préalable au droit de recouvrement auprès du tiers selon l'art. 127, al. 2 LIFD. En outre, l'autorité de taxation doit également disposer d'un droit de réquisition direct lorsqu'il est impossible ou déraisonnable pour le contribuable de produire l'attestation, par exemple parce que le tiers tenu de fournir l'attestation refuse de la délivrer.

Les 63
limites des obligations de coopération des tiers découlent quant à elles du **principe de proportionnalité** ainsi que de la réserve relative aux **secrets professionnels** protégés par la loi (cf. art. 127, al. 2, phrase 2, LIFD). Le secret professionnel ne limite toutefois l'obligation d'attester que si celle-ci doit être remplie directement envers l'autorité de taxation. Si, en revanche, l'attestation est due au contribuable – ce qui est la règle –, ni celui-ci ni le tiers tenu de l'attester ne peuvent invoquer le secret professionnel, car la protection du secret n'existe pas à l'égard du contribuable en tant que titulaire du secret.

L'**obligation de renseigner** prévue à l'art. 128 LIFD oblige les associés, les 64
copropriétaires et les propriétaires en commun, à la demande de l'autorité fiscale, à fournir des renseignements sur leur rapport juridique avec le contribuable, en particulier sur ses parts, ses droits et ses revenus. Dans le cadre du principe de proportionnalité, l'obligation de renseigner porte sur tous les faits qui concernent la relation juridique réciproque et qui sont pertinents pour la taxation fiscale de la personne concernée.

L'**obligation de déclaration** prévue à l'art. 129 LIFD impose aux personnes 65
morales, aux fondations, aux institutions de prévoyance, aux sociétés simples et à certains employeurs l'obligation de remettre périodiquement à l'autorité de taxation des attestations relatives aux prestations liées à l'organe, à la prévoyance ou à la participation. L'obligation de déclaration doit être remplie régulièrement au moyen de formulaires officiels. Un double de l'attestation doit être remis au contribuable (art. 129, al. 2, LIFD).

b. Obligations procédurales du débiteur de la prestation imposable dans la procédure de l'impôt à la source

Outre les obligations procédurales dans la procédure de taxation, le débiteur 66
de la prestation imposable est soumis à des obligations procédurales dans la **procédure de l'impôt à la source**. En vertu des art. 88 et 100 LIFD, il lui

incombe notamment une obligation de retenue et de recouvrement de l'impôt dû (let. a), l'obligation d'établir une liste ou une attestation de la retenue d'impôt à l'intention du contribuable (let. b), ainsi qu'une obligation de remise et de décompte à l'égard de l'autorité fiscale et l'obligation de lui donner accès à tous les documents (let. c). En outre, le débiteur de la prestation imposable (tout comme le contribuable) doit, sur demande, fournir à l'autorité de taxation, oralement ou par écrit, des renseignements sur les éléments déterminants pour la perception de l'impôt à la source (art. 136 LIFD).

67 Le fait de ne pas procéder à la retenue à la source ou de ne pas la procéder intégralement constitue – en tant que variante de l'infraction de soustraction fiscale – l'infraction de mise en péril de l'impôt à la source (art. 175, al. 1, 2e phrase, LIFD).

c. Obligations procédurales des personnes tenues de coopérer dans la procédure d'inventaire

68 Les obligations de coopération dans la **procédure d'inventaire** visent à établir de manière exhaustive la fortune de la personne décédée à la date du décès. L'art. 157 LIFD prévoit des obligations de coopération pour les héritiers, leurs représentants légaux, les administrateurs de la succession et les exécuteurs testamentaires. L'obligation de renseigner et de certifier qui incombe aux tiers qui détenaient ou géraient des éléments du patrimoine du défunt ou à l'égard desquels le défunt avait des droits ou des prétentions pécuniaires découle de l'art. 158 LIFD.

D. Violation des obligations procédurales

1. En général

69 Une violation des obligations procédurales peut prendre la forme d'un (total) **non-respect,** d'un respect uniquement partiel (**respect partiel)** ou d'un respect non conforme ou défectueux (**mauvais respect**) .

70 Il y a **non-respect total** lorsqu'une obligation procédurale imposée n'est absolument pas remplie (par ex. non-dépôt de la déclaration d'impôt). On considère qu'il y a **exécution partielle** lorsque l'acte de coopération requis n'est accompli que partiellement (par exemple, dépôt de seulement deux des cinq pièces jointes exigées, dépôt d'une déclaration d'impôt incomplètement remplie). On considère qu'il y a **mauvaise exécution** lorsque l'acte de

coopération est certes accompli (en partie), mais qu'il est défectueux quant à sa forme ou à sa qualité. Il convient de distinguer entre une exécution **formellement** non conforme (par exemple, dépôt d'une déclaration d'impôt non signée, dépôt d'une déclaration d'impôt incomplète, non-utilisation des formulaires officiels) et une exécution **matériellement** non conforme (par exemple, dépôt d'une déclaration d'impôt comportant des déductions trop élevées ou des revenus trop faibles, fourniture de renseignements inexacts, présentation de pièces justificatives ou de livres comptables falsifiés ou mensongers).

2. Cas d'application

Afin d'illustrer et de concrétiser les principes susmentionnés, différents cas d'application sont examinés ci-après. 71

a. Déduction erronée dans la déclaration d'impôt

Si un contribuable effectue dans sa déclaration d'impôt une déduction non autorisée ou erronée – par exemple une déduction pour frais de déplacement ou un don, alors que les conditions requises ne sont pas remplies –, il y a **manquement matériel** à l'obligation de coopération. En cas d'incertitude quant à la déductibilité de certaines dépenses, le contribuable doit procéder lui-même à l'appréciation qui lui semble correcte et la déclarer. Une appréciation juridique erronée d'un fait déclaré ne constitue pas une violation de l'obligation de procédure. 72

Le contribuable est toutefois tenu d'exposer les faits dans la déclaration d'impôt de manière à permettre à l'administration fiscale de **vérifier** l'appréciation juridique qu'il a effectuée. Si, par exemple, elle a des doutes, elle peut laisser une remarque à cet effet à l'autorité fiscale et indiquer que les faits doivent être examinés de plus près. La demande d'une déduction erronée peut en outre, en cas de présentation opaque des faits, conduire à un reproche de (tentative de) fraude fiscale (art. 175 et art. 176 LIFD). 73

L'obligation d'exposer les faits comprend toutefois également la jointe de documents justifiant la déduction en question. Si le contribuable est invité par l'autorité fiscale à fournir les documents correspondants et qu'il ne se conforme pas à cette demande malgré un rappel assorti d'une sanction pénale, il commet une violation des obligations de procédure. 74

75 Selon la **pratique du canton de Saint-Gall**, le fait de ne pas fournir de justificatifs pour prouver les dépenses pour lesquelles une déduction est demandée (par exemple, frais médicaux, dons volontaires, formation continue, etc.) ne constitue pas une violation punissable des obligations procédurales. En application de la (objective) en matière de répartition de la charge de la preuve, selon laquelle les faits réduisant l'impôt doivent être prouvés par le contribuable, seule la déduction demandée est refusée dans de tels cas.

76 On peut objecter ce qui suit : le fait de ne pas produire de justificatifs malgré une demande de l'administration constitue – lorsque leur production est raisonnablement exigible – une violation des obligations procédurales. La question de la charge de la preuve objective ne se pose que lorsque l'autorité fiscale ne parvient pas, malgré tous les efforts raisonnables, à obtenir les faits pertinents. La mise en demeure visant à faire respecter l'obligation procédurale et l'amende en cas de non-respect servent précisément à inciter la personne tenue de coopérer à produire les pièces justificatives au moins une fois de plus. Si la personne assujettie ne se conforme pas à cette demande, l'autorité fiscale refusera la déduction en application de la répartition de la charge de la preuve et prononcera une amende pour violation des obligations procédurales.

b. Non-présentation (répétée) du certificat de salaire

77 Selon l'art. 125, al. 1, let. a, LIFD, une personne physique doit joindre à sa déclaration d'impôt les certificats de salaire relatifs à tous ses revenus provenant d'une activité salariée. Si le contribuable n'a pas reçu de certificat de salaire, il est tenu de le demander à son employeur et, en cas de non-réception, d'en informer l'autorité fiscale afin que celle-ci puisse exiger le certificat de salaire directement de l'employeur en vertu de l'art. 127, al. 2, LIFD. Si le contribuable ne s'y conforme pas et ne remet pas le certificat de salaire exigé malgré un rappel, il commet en principe une violation des obligations de procédure.

78 Il semble douteux que l'on puisse renoncer à des poursuites pénales et à une sanction en cas de **première non-remise** du certificat de salaire. Compte tenu de l'importance du certificat de salaire pour la taxation ordinaire du contribuable, on ne peut pas facilement conclure à l'existence d'un cas de moindre gravité qui, en application du principe d'opportunité, justifierait de

renoncer à une amende. L'autorité fiscale est en principe habilitée à infliger une amende d'ordre même en cas de premier manquement à l'obligation de remise, malgré un rappel assorti d'une sanction, pour autant que la remise ait été possible et raisonnablement exigible de la part du contribuable. Une faute légère doit toutefois être prise en compte dans le cadre de la détermination de la peine (cf. ci-dessous N. 133 ss). Il devrait néanmoins rester possible de renoncer à une amende dans les cas particulièrement bénins, où tant la faute que les conséquences de l'infraction sont minimes. C'est par exemple le cas lorsque les éléments fiscaux à déterminer sont très faibles, ce qui signifie que le droit fiscal de l'État n'est que peu menacé et que le contribuable a omis de déposer sa déclaration par manque d'expérience.

Cet exemple montre que l'**application pratique** de cette disposition exige également un certain sens de la mesure de la part des autorités. Dans le cadre de la procédure de masse relative à l'impôt sur le revenu, il est pratiquement impossible de garantir que chaque contribuable comprenne suffisamment ses obligations de coopération, ce qu'exigerait pourtant une application stricte de l'art. 174 LIFD. 79

En cas de non-présentation répétée du certificat de salaire, la situation est toutefois différente. Dans ce cas, une sanction semble en principe justifiée ; en cas de récidive, des amendes plus sévères peuvent même être infligées si elles semblent de nature à inciter le contribuable à produire le document.

Toutefois, dans la mesure où le recours à une taxation d'office (cf. art. 130, al. 2, LIFD) permet d'escompter une imposition appropriée, une amende répétée semble disproportionnée. Étant donné que l'autorité fiscale est en droit – mais n'est pas tenue – de demander le certificat de salaire directement à l'employeur (cf. art. 127, al. 2, LIFD), une taxation conforme s'avère possible même sans la coopération du contribuable. Ainsi, le fait de ne pas remettre le certificat de salaire à plusieurs reprises malgré un rappel assorti d'une sanction devrait entraîner une amende pour violation des obligations de procédure, puis une taxation d'office.

c. Dépôt d'une déclaration d'impôt comportant des erreurs manifestes

Selon l'art. 124, al. 2, LIFD, le contribuable doit remplir la déclaration d'impôt «conformément à la vérité». La déclaration d'impôt doit permettre à l'autorité 81

fiscale d'établir la **vérité matérielle**. Le contribuable est responsable de l'exactitude et de l'exhaustivité de la déclaration d'impôt.

82 L'autorité de taxation examine quant à elle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130, al. 1 LIFD). L'autorité fiscale peut toutefois en principe se fier à l'exactitude et à l'exhaustivité de la déclaration d'impôt. Les autorités fiscales ne sont tenues de procéder à des investigations complémentaires que si la déclaration d'impôt contient **des erreurs manifestes**. C'est par exemple le cas lorsqu'un revenu a été déclaré dans une rubrique de déduction – ou inversement. Il en va de même pour les erreurs de déclaration de nature formelle, telles que les erreurs de report, par exemple lorsqu'un zéro de trop ou de moins est reporté. De telles déclarations erronées ne constituent pas (encore) une violation des obligations de procédure, mais peuvent, dans certaines circonstances, constituer une tentative de soustraction fiscale (art. 176 LIFD).

d. Dépôt d'une déclaration d'impôt rédigée (intentionnellement) de manière illisible

83 Le dépôt de la déclaration d'impôt sous forme papier est de plus en plus supplanté par la possibilité du **dépôt électronique** (cf. art. 104a LIFD). Néanmoins, le dépôt d'une déclaration d'impôt remplie à la main est en règle générale encore possible dans les cantons.

84 Des indications illisibles dans la déclaration d'impôt constituent un vice de forme et justifient un **manquement substantiel** à l'obligation de coopérer. La déclaration d'impôt s'avère incomplète sur le fond lorsque certaines indications ne peuvent être identifiées. Le contribuable doit donc être invité à rectifier la déclaration d'impôt incomplète dans un délai raisonnable (cf. art. 124, al. 3, LIFD). Si le délai supplémentaire fixé constitue déjà un délai de mise en demeure (cf. ci-dessous N. 97) ou si le contribuable est mis en demeure après ce délai d'invitation habituel, la correction non effectuée ou non effectuée de manière conforme de la déclaration d'impôt constitue une violation de l'obligation procédurale.

85 Si le contribuable recourt de manière répétée à une écriture illisible afin de retarder ou d'empêcher le traitement de la déclaration d'impôt, la qualification de **cas grave** (cf. ci-dessous N. 110 ss) peut apparaître justifiée compte tenu du caractère particulièrement répréhensible du comportement

et de l'attitude de refus manifeste. Cela vaut en particulier lorsque l'écriture illisible a pour conséquence qu'une taxation correcte n'est pas possible ou ne l'est que très difficilement.

e. Absence de signature de la déclaration d'impôt

Selon l'art. 124, al. 2, LIFD, le contribuable doit «signer personnellement» la déclaration d'impôt. Par sa signature personnelle, le contribuable confirme que la déclaration d'impôt a été remplie de manière véridique et complète, et atteste en même temps de l'authenticité de la déclaration d'impôt ainsi que de l'identité de la personne signataire. 86

La non-signature de la déclaration d'impôt remise sous forme papier entraîne une irrégularité formelle et constitue un **manquement formel** à l'obligation de coopérer. Conformément à l'art. 124, al. 3, LIFD, le contribuable doit être invité à remédier à cette omission dans un délai raisonnable. 87

L'obligation de signature personnelle constitue une **règle de procédure**. Une taxation fiscale peut également être prononcée sur la base d'une déclaration d'impôt non signée. L'autorité fiscale doit néanmoins pouvoir exiger la signature en bonne et due forme de la déclaration d'impôt et, partant, le respect de l'obligation procédurale. Si le contribuable ne signe pas la déclaration d'impôt malgré un rappel assorti d'une sanction pénale, il remplirait ainsi les éléments constitutifs de l'infraction visée à l'art. 174 LIFD, étant entendu que le fait pour l'autorité fiscale d'insister sur la signature – alors que la déclaration d'impôt est par ailleurs complète – frôle un **formalisme excessif**. 88

f. Dépôt de la déclaration d'impôt auprès d'une autorité incompétente

Selon l'art. 124, al. 2, LIFD, le contribuable doit déposer sa déclaration d'impôt auprès de « l'autorité fiscale compétente ». Le **droit cantonal** détermine quelle autorité cantonale ou communale est compétente (cf. art. 104, al. 4, LIFD). Le destinataire de la déclaration d'impôt est généralement indiqué ou préimprimé sur le formulaire de déclaration d'impôt lui-même ou sur l'enveloppe de retour jointe. 89

La déclaration d'impôt déposée auprès d'une autorité non compétente doit être **transmise** d'office à l'autorité compétente. Le délai de dépôt est réputé respecté si la déclaration d'impôt a été remise à l'autorité incompétente ou 90

remise à la Poste suisse à son intention le dernier jour du délai (cf. art. 21, al. 2, de la loi fédérale sur la procédure administrative [PA] et art. 133, al. 2, LIFD).

91 Dans la pratique, une amende pour violation des obligations procédurales ne devrait être infligée qu'en cas de **non-respect répété ou persistant de la compétence**, malgré les avertissements.

g. Non-utilisation du registre officiel des titres

92 Conformément à l'art. 125, al. 1, let. c, LIFD, une personne physique doit joindre à sa déclaration d'impôt les registres de tous ses titres, créances et dettes. Les registres des titres, des créances et des dettes sont des **formulaires officiels**. Leur remplissage et leur utilisation constituent une obligation procédurale. Le fait de ne pas utiliser ou de ne pas remplir le registre des titres constitue donc une violation des obligations procédurales.

93 Dans la pratique, il est admissible de joindre **des relevés de dépôt bancaires**, pour autant que ceux-ci contiennent au moins les informations exigées dans le registre officiel des titres et que les montants totaux correspondants soient reportés sur le formulaire officiel signé. Si ce report n'est pas effectué, la déclaration d'impôt est considérée comme incomplète, car le registre des titres fait partie intégrante de la déclaration d'impôt. L'autorité fiscale peut donc enjoindre au contribuable, en lui fixant un délai raisonnable, de remplir et de signer le registre des titres en conséquence (cf. art. 124, al. 3, LIFD). Si la demande de l'autorité fiscale constitue déjà un rappel au sens de l'art. 174, al. 1, LIFD (cf. ci-dessous N. 97), une amende pour violation des obligations de procédure est possible après expiration du délai sans suite.

E. Mise en demeure

94 Selon le libellé de l'art. 174, al. 1, LIFD, l'imposition d'une amende pour violation des obligations procédurales présuppose une **mise en demeure préalable restée sans effet** adressée à la personne tenue de coopérer. L'avertissement ne peut être émis que si l'injonction administrative préalable visant à faire respecter les obligations procédurales est restée sans effet. En d'autres termes, le simple fait de ne pas s'être acquitté des obligations de coopération prévues par la loi ou ordonnées par l'autorité ne constitue pas encore en soi un motif de sanction.

La mise en demeure contient la **dernière sommation (peremptoire)** adressée à la personne tenue de coopérer afin qu'elle s'acquitte des obligations procédurales qu'elle a jusqu'alors négligées sur le plan formel et/ou matériel. L'autorité de taxation fixe à cet effet un **délai raisonnable** à la personne tenue de coopérer. La mise en demeure doit indiquer clairement à la personne tenue de coopérer quelles actions procédurales sont exigées d'elle et dans quel délai (principe de précision). En cas d'omission de certaines indications, la personne concernée doit demander des précisions, pour autant qu'il soit au moins possible de déterminer à quelle procédure de taxation ou d'inventaire se rapporte la mise en demeure. 95

Si les actes de procédure ne sont accomplis qu'après l'**expiration du délai de mise en demeure fixé** (c'est-à-dire tardivement), les éléments constitutifs objectifs de la violation de l'obligation procédurale sont réunis. 96

Il convient de faire la distinction concernant le délai à fixer, en vertu de l'art. 124, al. 3, LIFD, pour la remise ou la rectification d'une déclaration d'impôt incomplète. Ce délai peut être **de nature juridique différente**. Lorsqu'un délai est fixé pendant le délai ordinaire de déclaration fiscale, le délai supplémentaire est considéré comme un délai d'invitation ordinaire à l'exécution des obligations procédurales. En revanche, une invitation et la fixation d'un délai après l'expiration du délai de déclaration fiscale constituent un délai de mise en demeure au sens de l'art. 174, al. 1, LIFD et de l'art. 130, al. 2, LIFD. 97

Du point de vue de l'État de droit, il semble nécessaire que la mise en demeure – bien que cela ne ressorte pas du libellé de l'art. 174 LIFD – contienne une **mention de la sanction** en cas de non-respect. Cela doit également s'appliquer aux cas où une obligation procédurale découlant directement de la loi est en cause. Il n'existe en revanche aucune obligation de mentionner d'éventuels frais de mise en demeure. 98

Dans la doctrine récente, l'avertissement est majoritairement qualifié d'**élément constitutif objectif** de la violation de l'obligation procédurale et non plus de condition objective de punissabilité. Le caractère illicite de l'art. 174 LIFD réside précisément dans le fait que la personne concernée ne donne pas suite à l'avertissement qui lui est adressé. La qualification de l'avertissement comme élément constitutif objectif a pour conséquence que la faute de l'auteur doit (également) porter sur le non-respect de l'avertissement 99

(cf. ci-dessus N. 5 concernant la qualification comme délit de désobéissance). Lors de la détermination de la peine (cf. ci-dessous N. 133 ss.), il convient donc de prendre en considération uniquement le comportement de la personne concernée après la notification de l'avertissement. Il s'ensuit que les manquements antérieurs à la notification de la mise en demeure – même s'ils ont été commis sciemment – ne peuvent être pris en compte lors de la fixation ultérieure de la peine, car ils ne constituent pas encore une infraction au sens de l'article.

10 L'infraction visée à l'art. 174 LIFD présuppose la notification régulière de la
0 mise en demeure. La charge de la preuve de la notification de la mise en demeure incombe à l'autorité fiscale. Une **notification effective et personnelle** à la personne tenue de coopérer est requise. Selon la doctrine dominante, la simple notification au représentant n'est pas suffisante et n'autorise pas l'autorité fiscale à infliger une amende pour violation des obligations procédurales. Contrairement à la notification des décisions administratives (cf. ci-dessus N. 25), une partie de la doctrine considère également comme insuffisante une notification fictive, car le destinataire doit au moins pouvoir prendre connaissance du contenu de la mise en demeure pour pouvoir ne pas remplir son obligation de coopérer malgré celle-ci. La mise en demeure doit donc avoir manifestement été portée à la connaissance de la personne destinataire. Renoncer à l'exigence de notification reviendrait à faire remonter la punissabilité à un comportement antérieur à la réception de la mise en demeure, ce qui ne saurait toutefois constituer un comportement « malgré » la mise en demeure. Selon un autre avis et conformément à la jurisprudence antérieure du Tribunal fédéral, la fiction de notification doit s'appliquer lorsque la personne tenue de coopérer devait raisonnablement s'attendre à recevoir la mise en demeure, ce qui présuppose en fin de compte une procédure fiscale pendante ou en cours. Une notification de la mise en demeure effectuée sur la base de la fiction de notification suffit alors pour que la punissabilité au sens de l'art. 174 LIFD soit établie. Il n'est pas nécessaire que la personne concernée ait effectivement pris connaissance du contenu de la mise en demeure. Si la personne concernée refuse de prendre en charge la mise en demeure remise en mains propres, la notification est réputée avoir eu lieu le jour du refus, pour autant que cela soit consigné par la personne chargée de la remise.

Pour des raisons de preuve, il est recommandé de procéder à une notification **par écrit** de la mise en demeure par courrier recommandé ou «A-Post Plus». 10 1

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il existe, en cas d'envoi par courrier recommandé, une **présomption naturelle** de notification régulière de l'invitation à retirer le courrier (dans la boîte aux lettres ou la case postale). La même présomption s'applique également à une notification par le mode d'expédition «A-Post Plus». Il ne faut tenir compte de l'affirmation du destinataire selon laquelle la notification postale serait erronée il ne faut tenir compte (que) si l'exposé des circonstances est compréhensible et repose sur une certaine probabilité, la bonne foi devant être présumée. Des considérations purement hypothétiques et la possibilité, qui ne peut jamais être exclue, d'erreurs de distribution ne suffisent pas à elles seules pour renverser la présomption. Il faut au contraire qu'il existe des indices concrets d'une erreur. 10 2

Le point de départ du délai est déterminé par la **date de la notification**, dans la mesure où la personne destinataire a pu prendre connaissance du contenu de la mise en demeure, et non en fonction de la date de la prise de connaissance effective. Le délai de mise en demeure fixé commence à courir le jour suivant la notification. 10 3

Le non-respect d'une mise en demeure peut entraîner, après l'application d'une amende et une nouvelle mise en demeure restée sans effet, l'imposition à la personne tenue de coopérer d'une nouvelle amende plus sévère. Cela ne constitue pas une violation du «**principe ne bis in idem**» (art. 4 du Protocole n° 7 à la CEDH), car chaque amende se rapporte à un nouvel acte et il n'y a donc pas de faits identiques (absence d'identité des faits). Les sanctions répétées sont toutefois limitées par le principe de **proportionnalité**. En conséquence, l'autorité fiscale ne peut, sans raison valable, associer sans cesse la sanction à la même mise en demeure. Une nouvelle mise en demeure n'est justifiée que si elle semble de nature à inciter la personne tenue de coopérer à s'acquitter de ses obligations. De nouveaux rappels ou amendes semblent disproportionnés lorsque la personne tenue de coopérer exprime, par son comportement récalcitrant, que ceux-ci sont vains. Une sanction répétée s'avère également non nécessaire lorsqu'une taxation d'office laisse présager une imposition appropriée. 10 4

105 Si la personne tenue de coopérer ne se conforme que partiellement à une injonction assortie d'une sanction pénale qui lui est adressée (par exemple en ne remettant qu'une partie des documents exigés), il y a **non-respect partiel** de l'avertissement. Étant donné que la personne tenue de coopérer n'a toutefois pas laissé s'écouler le délai de l'avertissement sans en faire usage, un nouvel dernière mise en demeure, accompagnée d'une mention des conséquences pénales, peut s'avérer indiquée.

106 La mise en demeure constitue une **décision incidente** régissant la procédure et n'est donc pas susceptible de recours en tant que telle, mais uniquement en liaison avec la décision finale clôturant la procédure.

III. ÉLÉMENT SUBJECTIF DE L'INFRACTION

107 La violation de l'obligation de coopérer est punissable tant en cas d'infraction **(éventuellement) intentionnelle** que **par négligence**. Les notions d'« intentionnel » et de « par négligence » correspondent à celles de l'art. 12, al. 2 et 3, CP.

108 Il est présupposé que l'auteur était objectivement en mesure d'accomplir l'acte de coopération requis. En cas d'**impossibilité objective**, les éléments subjectifs de l'infraction ne sont pas réunis. Par conséquent, le fait que l'impossibilité soit imputable à la personne tenue de coopérer ne peut jouer aucun rôle, car sinon, la punissabilité serait reportée à un comportement antérieur à la notification de la mise en demeure (cf. ci-dessus N. 99).

109 En raison de l'exigence, prévue par les éléments constitutifs de l'infraction, du non-respect de la mise en demeure, il y a en règle générale un comportement (éventuellement) intentionnel de la part de l'auteur. Une **commission de l'infraction par négligence** est par exemple envisageable lorsque la mise en demeure est parvenue dans la sphère d'influence du destinataire, mais que celui-ci n'en prend pas connaissance par simple négligence.

IV. CIRCONSTANCES AGGRAVANTES

A. Cas grave

110 La question de savoir s'il s'agit d'un cas grave au sens de l'art. 174, al. 2, LIFD se décide en fonction de l'**importance de l'obligation violée** au regard

d'une taxation conforme. Il y a notamment cas grave lorsqu'une taxation régulière n'est pas possible ou ne l'est que de manière très limitée sans la coopération de la personne assujettie. Cela peut par exemple être le cas lorsque des indépendants ne remettent pas de documents, ce qui complique considérablement leur taxation, ou lorsque le contribuable ne dépose pas de déclaration d'impôt pendant des années.

Par ailleurs, pour apprécier la gravité du cas, il convient également de prendre en compte le **montant présumé des éléments imposables** qui ne peut être déterminé de manière fiable en raison de la violation de l'obligation procédurale. 11 1

Il convient ensuite de prendre en compte le **degré de répréhensibilité** du comportement de la personne tenue de coopérer, en particulier une attitude de refus marquée. 11 2

Il convient de noter que les éléments qui justifient la qualification de cas grave ne sont pas pris en compte une seconde fois lors de la détermination de la peine dans le cadre de la culpabilité. 11 3

B. Récidive

La doctrine est **divisée** quant aux conditions dans lesquelles il y a lieu de considérer qu'il s'agit d'une récidive au sens de l'art. 174, al. 2, LIFD. 11 4

Selon Agner/Jung/Steinmann, un contribuable est récidiviste s'il a déjà dû être sanctionné au cours d'une période fiscale antérieure pour un manquement à une obligation, l'exécution de la sanction n'étant pas une condition préalable. Behnisch précise que la récidive doit être comprise comme la violation d'obligations procédurales au cours de différentes périodes fiscales successives. Selon Locher ainsi que Zweifel/Oesterhelt/Opel/Seiler, il y a récidive lorsque l'auteur a déjà été condamné une fois auparavant pour une violation d'une obligation procédurale – que ce soit au cours d'une période fiscale antérieure ou en cas de violation de la même obligation procédurale à la suite d'un nouvel avertissement resté sans effet. Selon Sieber/Malla, – en référence à l'ancienne définition de la récidive du CP (art. 67, ch. 1, al. 1, aCP) – qu'il ne suffit pas que l'auteur ait déjà été condamné une fois pour une infraction fiscale. Au contraire, la qualification de récidive présuppose l'exécution d'une sanction pénale fiscale, c'est-à-dire le paiement (au moins partiel) de l'amende ou l'exécution forcée de celle-ci. 11 5

11 6 La question de savoir s'il faut respecter un **délai** pour admettre la récidive est également controversée. Selon Sieber/Malla, une récidive – par application analogique de l'art. 108 aCP – ne doit être prise en compte que si la violation des obligations procédurales a lieu avant l'expiration d'un délai d'un an à compter de l'exécution d'une sanction pénale fiscale. Selon l'avis défendu ici, il convient de rejeter toute limitation dans le temps, d'autant plus que l'art. 108 aCP a de toute façon été supprimé sans remplacement lors de la révision de la partie générale du CP.

C. Cas de moindre gravité ?

11 7 Alors que la loi prévoit une infraction qualifiée pour le « cas grave » d'une violation des obligations procédurales, il n'existe pas de réglementation distincte pour le « cas bénin ».

11 8 En vertu du principe constitutionnel de légalité, le **principe de l'obligation de poursuivre** s'applique également en droit de la procédure pénale fiscale. Lorsque les conditions légales sont remplies, les autorités fiscales sont en principe tenues d'intervenir.

11 9 En revanche, la question se pose de savoir si le **principe d'opportunité** s'applique également aux infractions fiscales dans le domaine des impôts directs sans ancrage légal, ou s'il convient de suivre un principe de légalité strict. En vertu du principe d'opportunité, il appartiendrait à l'autorité fiscale de renoncer, dans un cas (très) léger ou en l'absence de nécessité de sanction en raison de la gravité minime de la faute et des conséquences de l'infraction, à engager des poursuites pénales et, partant, à infliger une amende.

12 0 En 2004, la commission d'experts en droit pénal fiscal a notamment proposé l'introduction d'une disposition ancrant le principe d'opportunité dans la poursuite des infractions fiscales dans la LIFD/ LHID. L'art. 183, al. 4, du projet de LIFD prévoyait que l'autorité compétente pouvait s'abstenir d'ouvrir une procédure pénale si la faute était mineure ou si la charge de travail prévisible était disproportionnée par rapport à la conséquence juridique prévisible. Le Conseil fédéral a toutefois renoncé à cette disposition.

12 1 Le rapport explicatif relatif à la loi fédérale sur l'unification du droit pénal fiscal de 2013 précisait ensuite que l'autorité fiscale peut renoncer à une procédure pénale ou à une sanction lorsque la culpabilité et les conséquences de l'infraction sont minimes. Le principe d'opportunité s'aligne sur la partie

générale du CP et correspond ainsi à l'ordre juridique pénal suisse (cf. art. 52 CP). L'art. 52 CP serait applicable par le biais de l'art. 2 LPA, en vertu de l'art. 180, al. 1, AP-LIFD, qui renvoie aux dispositions de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (LPA) pour la procédure de poursuite et de jugement des infractions fiscales et des contraventions. Malgré ces efforts, le principe d'opportunité n'a toujours pas été intégré dans le texte de loi.

Le canton de Soleure prévoit explicitement le cas de moindre gravité dans sa loi fiscale et autorise la renonciation à une amende. Selon la pratique fiscale zurichoise, par exemple, on renonce généralement à une sanction en cas de première violation des obligations procédurales. Dans le canton de Saint-Gall, il est possible de renoncer à une amende en cas de faute mineure ou si l'acte procédural requis pour la taxation est susceptible d'avoir une importance modérée. Le canton de Thurgovie prévoit également explicitement la renonciation à la sanction en cas de faute mineure ou de montants d'amende peu élevés. D'autres cantons prévoient une réduction ou une suppression de l'amende en cas de faute (très) légère dans le cadre de la détermination de la peine (cf. ci-dessous N. 139). 12 2

La doctrine présente **des points de vue divergents** quant à l'application du principe d'opportunité en droit de la procédure pénale fiscale. L'argument avancé contre l'application du principe d'opportunité et, partant, contre la renonciation à la poursuite pénale dans le domaine des impôts directs est que cette possibilité n'est pas prévue dans la LIFD et la LHID en vigueur – contrairement, par exemple, au droit de la TVA. À l'inverse, l'applicabilité de la partie générale du CP et, partant, de l'art. 52 CP est justifiée par l'art. 333, al. 1, CP. Selon cette disposition, les dispositions générales du CP s'appliquent aux actes punis par d'autres lois fédérales, dans la mesure où ces lois fédérales ne prévoient pas elles-mêmes de dispositions. Il est ensuite soutenu que l'autorité fiscale – en raison du caractère limité de ses ressources humaines et matérielles – est contrainte, même en l'absence d'un principe d'opportunité réglementé par la loi, de concentrer ses efforts au sens du principe de proportionnalité afin d'optimiser l'intérêt public dans la poursuite pénale. Toutefois, un ne doit pas conduire à ce que la pratique administrative entraîne une modification matérielle de l'infraction (par exemple par l'introduction d'un seuil de gravité). Le «triage» ne doit donc pas s'appliquer à l'infraction elle-même, mais doit être effectué sur la base d'une appréciation globale des 12 3

intérêts de la poursuite pénale (par exemple en fonction de la gravité des faits).

12 4 Du point de vue de l'économie de procédure, il peut sembler judicieux de ne pas sanctionner les infractions mineures. Toutefois, l'égalité de traitement des personnes tenues de coopérer doit être garantie dans le cadre de la procédure de perception fiscale de masse. L'application du principe d'opportunité comporte le risque d'alourdir les efforts de délimitation et de motivation et pourrait favoriser une pratique administrative hétérogène.

V. ILLICÉITÉ ET CULPABILITÉ

12 5 Le comportement constitutif de l'infraction est avéré lorsque les éléments objectifs et subjectifs de l'infraction sont réunis. Pour qu'il y ait punissabilité, il faut en outre que l'acte soit **illicite** et que la personne concernée soit **coupable**.

12 6 Un comportement constitutif de l'infraction n'est pas illicite s'il existe un **motif de justification**. Entrent en ligne de compte les motifs de justification généraux du CP, à savoir l'acte autorisé par la loi (art. 14 CP) ainsi que la légitime défense ou l'état de nécessité (art. 15 ss CP). En droit pénal fiscal, ces motifs de justification ne jouent toutefois guère de rôle dans la pratique.

12 7 Le **secret professionnel** ou le **secret bancaire** peuvent par exemple être considérés comme des motifs de justification légaux au sens de l'art. 14 CP.

12 8 L'art. 124, al. 4, LIFD prévoit en outre des **motifs de justification légaux** pour le dépôt tardif de la déclaration d'impôt. La maladie en fait partie, mais toutes les maladies ne suffisent pas à justifier le non-respect du délai. Il faut plutôt que la maladie soit d'une gravité telle qu'elle empêche le contribuable d'agir dans les délais ou de confier la remise de la déclaration à un tiers.

12 9 Outre l'absence de motifs de justification, l'imposition d'une peine requiert la responsabilité personnelle ou la culpabilité de la personne concernée. Le **principe de culpabilité** s'applique également en droit pénal fiscal. L'appréciation juridique de la responsabilité se fonde sur les critères de la capacité de culpabilité, de la conscience de l'illicéité ou de la connaissance de l'interdiction, et du caractère raisonnable d'un comportement conforme à la loi.

VI. SANCTION

A. Généralités

L'**amende** infligée en cas de violation des obligations procédurales s'élève à **1 000 francs** au maximum, et jusqu'à **10 000 francs** dans les cas graves ou en cas de récidive (cf. ci-dessus N. 110 ss) (art. 174, al. 2, LIFD). 130

La procédure fiscale d'amende d'ordre est une **véritable procédure pénale** et la sanction à infliger une **véritable peine pénale** (caractère pénal). Il convient donc de respecter les garanties procédurales pénales, en particulier l'art. 6 CEDH, doivent être respectées. 131

Les sanctions pénales sont de **nature strictement personnelle**, c'est-à-dire qu'elles doivent être acquittées par la personne sanctionnée elle-même et sont donc incessibles et non transmissibles par succession. Une responsabilité de l'épouse pour l'amende pour soustraction fiscale de son mari en application de l'art. 13, al. 1, LIFD est donc incompatible avec le droit fédéral. 132

B. Fixation de la peine

La fixation de la peine dans les limites prévues par la loi doit s'effectuer au cas par cas en tenant compte des principes généraux du CP, c'est-à-dire en fonction de la **culpabilité de l'auteur** (art. 47 CP en relation avec l'art. 333, al. 1, CP et l'art. 106, al. 3, CP), . En droit pénal fiscal, il convient notamment de prendre en considération la gravité de l'atteinte à l'intérêt juridique, à savoir l'importance de l'obligation procédurale violée pour une taxation conforme à la loi, le mode opératoire, les motivations ainsi que la situation personnelle et économique de l'auteur. 133

L'amende doit en outre être efficace, c'est-à-dire atteindre un montant qui incite effectivement la personne soumise à l'obligation de coopérer à remplir ses obligations de coopération. L'efficacité dépend notamment du **montant présumé des éléments imposables** et de l'impôt qui en résulte ; plus ceux-ci sont élevés, plus l'amende doit être élevée pour remplir son objectif. 134

Étant donné que l'amende constitue déjà la peine la plus légère et que l'art. 174 LIFD ne prévoit pas d'amende minimale, les éventuels motifs d'*atténuation* de la peine (cf. art. 48 CP) qui permettent d'abaisser la 135

fourchette des peines (cf. art. 48a CP) ne doivent être pris en compte qu'à titre d'*atténuants*.

136 Étant donné que les amendes encourues pour une violation des obligations procédurales ont tendance à être moins élevées, Richner/Frei/Kaufmann/Rohner estiment que la détermination de la peine peut s'effectuer de manière plus **schématisée**.

137 Les autorités fiscales et judiciaires cantonales disposent d'une large **marge d'appréciation quant aux conséquences juridiques** lors de la détermination de la peine dans chaque cas particulier.

138 Certaines administrations fiscales cantonales disposent de **barèmes d'amendes** qui fixent le montant de l'amende forfaitaire ou normale en fonction du revenu et du nombre d'amendes antérieures, afin de garantir une (et donc équitable) dans le canton. D'autres cantons prévoient une **B progression des amendes** déterminée (par ex. 1re amende : 250 Fr., 2e amende : 500 Fr., 3e amende : 1 000 francs) ou opèrent une différenciation en fonction de l'obligation procédurale enfreinte (par exemple, non-dépôt de la déclaration d'impôt : cas de base : 100 francs, omission de tenir une comptabilité en bonne et due forme : 500 francs). Toutefois, afin de tenir compte du cas particulier ou du principe de la faute, des dérogations doivent être possibles.

139 **À titre de circonstance atténuante**, certains cantons prévoient que l'amende peut être réduite, voire supprimée, en cas de faute très légère, d'inexpérience, de maladresse ou de grand âge, ainsi qu'en présence de motifs excusables (pour la renonciation à la poursuite pénale ou à la sanction, cf. ci-dessus 1). Le fait que la personne tenue de coopérer s'acquitte a posteriori de son obligation de procédure, et se montre donc coopérative, doit également être pris en compte comme circonstance atténuante.

140 En revanche, un comportement répréhensible, renitent, querelleur ou manifestement indifférent peut avoir un effet **aggravant**, étant entendu que le comportement justifiant un cas grave n'est pas pris en compte une seconde fois à titre aggravant lors de l'appréciation de la culpabilité.

VII. CONCOURS

En cas de **réalisation de plusieurs infractions** par un auteur, la question se pose de la relation entre les infractions. La doctrine pénale du concours (cf. art. 49 CP) précise quelles infractions commises par l'auteur sont prises en compte lors de la détermination de la peine. 14 1

Concours impropre (*concours de lois*) il y a concours de lois lorsqu'un ou plusieurs actes remplissent différents éléments constitutifs d'infraction, mais qu'un élément constitutif *précède* les autres et *exclut* leur application. L'exclusion ou la primauté d'une norme pénale peut résulter de la spécialité, de la subsidiarité, de la consommation, de l'alternativité ou d'un acte antérieur ou postérieur puni conjointement.

En revanche, il y a **concurrence réelle** lorsque, par un ou plusieurs actes, différents éléments constitutifs sont réalisés, qui ne sont pas écartés selon les règles de la concurrence fictive, mais restent applicables *côte à côte* (*rapport de concurrence réel*). 14 3

Il y a **concurrence idéale** lorsque, par *un seul* acte, le même élément constitutif est réalisé plusieurs fois ou que plusieurs éléments constitutifs différents sont réalisés. 14 4

Il y a**concours réel** lorsque, par *plusieurs* actes, le même fait constitutif est réalisé à plusieurs reprises ou que plusieurs faits constitutifs différents sont réalisés. 14 5

Il existe entre l'art. 174 LIFD et l'art. 55 LHID un **concours réel** sous la forme d'un **concours idéal**, car ces dispositions protègent des biens juridiques différents. L'art. 174 LIFD protège en fin de compte la créance fiscale de la Confédération, tandis que les dispositions cantonales d'application de l'art. 55 LHID protègent celles des cantons et des communes. Il n'y a donc pas de double peine interdite lorsque deux amendes sont infligées pour les impôts cantonaux et fédéraux pour la même période fiscale. 14 6

La doctrine est **divisée** quant au rapport entre l'art. 174 LIFD (violation des obligations de procédure) et l'art. 175 LIFD (soustraction fiscale). Une partie de la doctrine admet une concurrence réelle (c'est-à-dire sans priorité d'application). Selon cette conception, le caractère illicite de la violation des obligations procédurales, qui se manifeste par le non-respect d'une sommation, n'est pas entièrement couvert par l'art. 175 LIFD. L'art. 174 LIFD 14 7

possède donc un champ d'application autonome, même en cas de soustraction fiscale. D'autres courants de doctrine partent en revanche du principe d'une concurrence fictive (consommation), car la fraude fiscale englobe le caractère illicite de la violation des obligations procédurales.

14 8 Le Tribunal fédéral a encore jugé, sous l'ancien droit, que l'art. 131, al. 1, BdBSt (violation d'une obligation procédurale) et l'art. 129, al. 1, BdBSt (évasion fiscale) protègent **des biens juridiques différents**, raison pour laquelle chaque infraction peut être sanctionnée séparément sans qu'il y ait violation du principe « ne bis in idem ». Étant donné que le comportement punissable des deux infractions n'est pas le même, une commission cumulative et indépendante des deux infractions est possible. Lors de la sanction ultérieure d'une violation de l'art. 129, al. 1, CPP, il convient toutefois – selon le Tribunal fédéral – la sanction prononcée en application de l'art. 131, al. 1, CPP doit être prise en compte.

14 9 À titre d'**exemple typique**, on peut citer le refus persistant de coopérer alors que la déclaration est par ailleurs transparente. L'auteur déclare certes ses revenus correctement, mais refuse, malgré un rappel, de fournir les pièces justificatives nécessaires. Il n'y a pas ici de soustraction fiscale, car les éléments déclarés sont exacts. Le non-respect de la décision administrative conduit donc à une application (exclusive) de l'art. 174 LIFD. Il peut en être de même dans le cas inverse : si, en revanche, le contribuable déclare ses revenus de manière erronée, mais qu'il fournit les justificatifs demandés dès la première demande et donc avant l'envoi d'un rappel, il ne peut être sanctionné que pour fraude fiscale. Cela montre clairement que l'art. 174 LIFD ne s'applique que lorsqu'un rappel n'est pas suivi d'effet, alors que cela n'a aucune incidence sur l'application de l'art. 175 LIFD.

BIBLIOGRAPHIE

Ackermann Jürg-Beat, Kommentierung zu Art. 49 StGB, in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafrecht, 4. Aufl., Basel 2019.

Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995.

Althaus-Houriet Isabelle, Kommentierung zu Art. 124 DBG, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (Hrsg.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct LIFD, 2e édition, Bâle 2017.

Behnisch Urs, §25 Steuerstrafrecht, in: Ackermann Jürg-Beat (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Hand- und Studienbuch, 2. Aufl., Bern 2021 (zit. Behnisch, Wirtschaftsstrafrecht).

Behnisch Urs, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991 (zit. Behnisch, Steuerstrafrecht).

Behnisch Urs, Materielle Aspekte des geltenden Steuerstrafrechts, StR 52 (1997), S. 53–58 (zit. Behnisch, StR 52).

Behnisch Urs, Steuerstrafrecht, ASA 61 (1992), S. 457–473 (zit. Behnisch, ASA 61).

Blumenstein Ernst/Locher Peter, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich/Genf 2023.

Donatsch Andreas, Grundzüge des Steuerstrafrechts (StHG, DBG) für kantonale Strafverfolgungsorgane, ZStrR 1 (2000), S. 83–104 (zit. Donatsch, Grundzüge).

Donatsch Andreas, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 60 (1992), S. 289–321 (zit. Donatsch, ASA 60).

Donatsch Andreas/Frei Mirjam, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, StR 65 (2010), S. 12–21.

Donatsch Andreas/Koutsogiannakis Vassilios, Verfahrens- und Steuerstrafrecht / Zum Verhältnis zwischen dem Steuerstrafrecht gemäss DBG sowie StHG und dem Allgemeinen Teil des StGB, insbesondere im Falle geringfügigen Verschuldens, Wiedergutmachung sowie der Betätigung aufrichtiger Reue, in: Uttinger Laurence/Rentzsch Daniel P./Luzi Conradin (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich - Basel - Genf 2014, S. 316–331.

Dubs Jürg, Verdeckte Gewinnausschüttungen, solidarische Mithaftung - Zündstoff im Steuerstrafrecht, AJP (2009), S. 70–82.

Egloff Dieter, Kommentierung zu §235 StG AG, in: Klöti-Weber Marianne/Schudel Daniel/Schwarb Patrick (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., Muri-Bern 2023.

Eicker Andreas, Grundzüge strafrechtlicher Konkurrenzlehre, ius.full 4 (2003), S. 146–152.

Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 21 vom 7.4.1995, Das Nachsteuer- und das Steuerstrafrecht nach dem Gesetz über die direkte Bundessteuer, Bern 1995 (zit. KS ESTV Nr. 21 vom 7.4.1995).

Finanzdirektion des Kantons Zürich, Nachsteuer- und Steuerstrafrecht, Bericht einer Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5.1.1994, Muri/Bern 1994 (zit. Bericht Expertenkommission 1994).

Gassmann Gregor, Die Zustellung von Verfügungen im eidgenössischen Steuerrecht, Zürcher Studien zum öffentlichen Recht, 295, Zürich-Genf 2024.

Häfelin Ulrich/Müller Georg/Uhlmann Felix, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich 2020.

Heimgartner Stefan, Kommentierung zu Art. 106 StGB, in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafrecht, 4. Aufl., Basel 2019.

Holenstein Daniel, Kommentierung zu §47 Komm. ESchStR, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Hunziker Silvia (Hrsg.), Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 1. Aufl., Basel 2020.

Locher Peter, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bd. III, 1. Aufl., Basel 2015.

Margraf Olivier, Persönliche Unterzeichnung der Steuererklärung, StR 72 (2017), S. 552–559.

Monti Diane, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, Lausanne 2001.

Raselli Niccolò, Ordnungsbussen wegen Verletzung steuerlicher Verfahrensvorschriften. Fragen und Thesen, StR 46 (1991) S. 433–451.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Bern 2023.

Riedo Christof/Fiolka Gerhard, Kommentierung zu Art. 7 StPO, in: Niggli Marcel Alexander/Heer Marianne/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung/ Jugendstrafprozessordnung, 3. Aufl., Basel 2023.

Sansonetti Pietro/Hostettler Danielle, Kommentierung zu Art. 174 DBG, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (Hrsg.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct LIFD, 2e édition, Bâle 2017.

Schild Trappe Grace Marie Luise, Bemerkungen zur Bedeutung des Grundsatzes "ne bis in idem" bei andauernder Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss Art. 174 DBG (bzw. 131 Abs. 1 BdBSt) und Art. 55 StHG, ASA 66 (1997), S. 267–292.

Sieber Roman J./Malla Jasmin, Kommentierung zu Art. 174 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Sieber Roman J./Malla Jasmin, Kommentierung zu Art. 175 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Sieber Roman J./Malla Jasmin, Kommentierung zu Art. 182 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Trechsel Stefan/Fateh-Moghadam Bijan, Vor Art. 12 StGB, in: Trechsel Stefan/ Pieth Mark, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, 4. Aufl., Zürich 2021.

Trechsel Stefan/Seelmann Martin, Kommentierung zu Art. 47 StGB, in: Trechsel Stefan/Pieth Mark, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, 4. Aufl., Zürich 2021.

Wohlgemuth Sascha, Kommentierung zu §208 StG BS, in: Tarolli Schmidt Nadina/Villard Alain/Bienz Andreas/Jaussi Thomas (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, 1. Aufl., Basel 2019.

Zigerlig Rainer/Oertli Mathias/Hofmann Hubert, Das st.gallische Steuerrecht, 7. Aufl., Muri-Bern 2014.

Zweifel Martin, Aktuelle Probleme des Steuerstrafrechts, ZStrR 111 (1993), S. 1–25 (zit. Zweifel, ZStrR).

Zweifel Martin, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989 (zit. Zweifel, Sachverhaltsermittlung).

Zweifel Martin/Beusch Michael/Hunziker Silvia/Seiler Moritz, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2024.

Zweifel Martin/Hunziker Silvia, Kommentierung zu Art. 124 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Zweifel Martin/Hunziker Silvia, Kommentierung zu Art. 127 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Zweifel Martin/Hunziker Silvia, Kommentierung zu Art. 128 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Zweifel Martin/Oesterhelt Stefan/Opel Andrea/Seiler Moritz, Schweizerisches Steuerstrafrecht, Zürich/Genf 2025.

MATÉRIAUX

Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen zu Handen des Chefs des EFD, Bern, Oktober 2004, abrufbar unter https://www.estv2.admin.ch/stp/berichte/stp-berichte-2004-expertenkommission-bundesgesetz-steuerstrafrecht-de.pdf, besucht am 18.3.2026 (zit. Bericht Expertenkommission Steuerstrafrecht).

Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom

25.5.1983, BBl 1983 III 1 ff., abrufbar unter https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/1983/3_1_1_1/de, besucht am 18.3.2026 (zit. Botschaft 1983).

Botschaft zum Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich vom 20.5.2020, BBl 2020 4705 ff., abrufbar unter https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/2020/1111/de, besucht am 18.3.2026 (zit. Botschaft 2020).

Erläuternder Bericht zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts vom 29.5.2013, abrufbar unter https://www.news.admin.ch/de/nsb?id=49039, besucht am 18.3.2026 (zit. Bericht Vereinheitlichung).

Erläuternder Bericht zur Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens vom 31.1.2024, Totalrevision des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR), abrufbar unter news.admin.ch/de/nsb?id=99873, besucht am 18.3.2026 (zit. Bericht Totalrevision VStrR).