



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS
Associazion da las autoritads fiscalas svizras

E Notions fiscales

**Procédure de taxation
Septembre 2022**

Procédure de taxation en matière d'impôts directs

(Etat de la législation au 1^{er} janvier 2022)

Autor:

Team Steuereokumentation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team Documentation
Fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team Documentazione
Fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team Documentaziun
Fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

email: ist@estv.admin.ch

Internet: www.estv.admin.ch

TABLE DES MATIÈRES

1	INTRODUCTION	1
2	GÉNÉRALITÉS	2
2.1	Contribuable	2
2.2	Autorités fiscales et compétence	2
2.2.1	Autorités fédérales.....	3
2.2.2	Autorités cantonales	3
2.2.3	Compétences territoriales.....	4
2.3	Taxation des époux	4
2.3.1	Principe de l'imposition commune de la famille.....	4
2.3.2	Statut procédural des époux.....	5
2.3.3	Responsabilité des conjoints.....	6
3	PROCÉDURE DE TAXATION	8
3.1	Déclaration d'impôt	8
3.1.1	Tâches des autorités de taxation	8
3.1.2	Droits et obligations du contribuable	9
3.1.2.1	Droits procéduraux.....	9
3.1.2.2	Obligations procédurales	9
3.1.2.3	Délai de renvoi de la déclaration d'impôt	10
3.1.2.4	Droits et obligations des époux dans la procédure.....	11
3.2	Annexes à la déclaration	12
3.2.1	Certificat de salaire	12
3.2.2	État des titres et des dettes	12
3.2.3	Comptes annuels.....	13
4	TAXATION ORDINAIRE	14
4.1	Généralités	14
4.2	Obligation de renseigner du contribuable	14
4.3	Répartition du fardeau de la preuve	15
4.4	Collaboration de tiers	16
4.5	Autres personnes tenues de renseigner	17
4.6	Réserves relatives au secret professionnel	18
4.7	Evaluation et inspection	18
4.8	Calcul dans le temps	19
4.8.1	Impôts sur le revenu et sur le bénéfice.....	20
4.8.1.1	Début ou fin de l'assujettissement en cours de période.....	20

4.8.1.2	Transfert du domicile d'un canton à l'autre en cours de période	22
4.8.2	Impôts sur la fortune ou sur le capital	23
5	TAXATION D'OFFICE.....	25
5.1	Généralités	25
5.2	Tenue d'une comptabilité	26
5.3	Coefficients expérimentaux.....	27
6	DÉCISION DE TAXATION.....	28
7	PRESCRIPTION DE TAXATION	30
8	ANNEXE : EXEMPLE DE CERTIFICAT DE SALAIRE	32

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AVS	Assurance-vieillesse et survivants
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse
IA	Impôt anticipé
IFD	Impôt fédéral direct
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
SA	Société anonyme
TF	Tribunal fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Cantons

AG	Argovie	NW	Nidwald
AI	Appenzell Rhodes-Intérieures	OW	Obwald
AR	Appenzell Rhodes-Extérieures	SG	St-Gall
BE	Berne	SH	Schaffhouse
BL	Bâle-Campagne	SO	Soleure
BS	Bâle-Ville	SZ	Schwyz
FR	Fribourg	TG	Thurgovie
GE	Genève	TI	Tessin
GL	Glaris	UR	Uri
GR	Grisons	VD	Vaud
JU	Jura	VS	Valais
LU	Lucerne	ZG	Zoug
NE	Neuchâtel	ZH	Zurich

1 INTRODUCTION

La taxation comprend l'établissement du montant de la dette fiscale au cas par cas. Elle s'effectue en deux phases. Premièrement, la fixation des éléments imposables qui servent de base de calcul (revenu et fortune, bénéfice et capital, etc.) et, deuxièmement, la détermination du montant de l'impôt. La notion de « procédure de taxation » englobe toutes les procédures formelles relatives à la détermination de l'assiette imposable. Dans ce contexte, toutes les lois fiscales règlent les droits de procédure et obligations de l'autorité fiscale d'une part, et du contribuable d'autre part.

En matière de contributions publiques on distingue, selon le genre d'impôt et l'étendue de l'obligation d'enquête des autorités ou de l'obligation de coopération de l'assujetti, trois types de procédures de taxation :

- **la taxation administrative.**

L'autorité compétente détermine l'impôt, en se basant sur des états de fait qui lui sont connus. Le contribuable n'a ni le devoir ni la possibilité de participer à cette procédure (par exemple en matière de l'impôt sur les véhicules à moteur, des droits de mutation ou de l'impôt sur les chiens) ;

- **la taxation spontanée (ou autotaxation).**

Les contribuables se taxent eux-mêmes en déclarant les bases de calcul, en calculant le montant de l'impôt et en payant spontanément l'impôt. L'autorité fiscale effectuera *a posteriori* un certain nombre de contrôles et, le cas échéant, procédera à des rectifications (par exemple en matière de la taxe sur la valeur ajoutée [TVA], de l'impôt anticipé [IA] ou des droits de timbre fédéraux) ;

- **la taxation mixte.**

Elle contient des éléments de l'autotaxation et des éléments de la taxation administrative. La procédure de taxation mixte est appliquée dans le cadre des impôts directs (par exemple les impôts sur le revenu et la fortune ainsi que les impôts sur le bénéfice et le capital). Les **contribuables ont l'obligation de déclarer** l'ensemble des faits déterminants puis **l'autorité fiscale contrôle ces déclarations** et détermine le montant de l'impôt dans le cadre de la **décision de taxation**.

Le présent article ne traitant que de la taxation en matière d'impôts directs, seule la taxation mixte sera traitée.

2 GÉNÉRALITÉS

En Suisse, les principaux impôts directs que peuvent percevoir les pouvoirs publics sont énumérés dans la [Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 \(LIFD\)](#) et dans la [Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 \(LHID\)](#).

Ainsi, en vertu de l'[art. 1 LIFD](#), la Confédération perçoit un impôt :

- sur le revenu des personnes physiques ;
- sur le bénéfice des personnes morales ;
- à la source sur le revenu de certaines personnes physiques et morales.

Quant aux cantons, l'[art. 2 LHID](#) précise les impôts directs qu'ils sont tenus de prélever :

- sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques ;
- sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales ;
- à la source sur le revenu auprès de certaines personnes physiques et morales ;
- sur les gains immobiliers.

Le présent article se concentre exclusivement sur la procédure de taxation des **impôts sur le revenu et la fortune** des personnes physiques ainsi que des **impôts sur le bénéfice et le capital** des personnes morales.

2.1 Contribuable

Dans la procédure de taxation, toute personne physique ou morale est soumise à l'**obligation de coopérer**.

La LIFD et la LHID lui accordent des droits et lui imposent des obligations. Le contribuable est donc une **partie obligée dans le rapport de droit fiscal** établi avec une collectivité détentrice de la souveraineté fiscale ([art. 114 à 118](#) et [art. 124 à 126 LIFD](#) ainsi qu'[art. 41](#) et [42 LHID](#)).

Ces personnes peuvent être assujetties à l'impôt sur la base de critères de rattachement personnel (domicile et résidence pour les personnes physiques, siège ou administration effective pour les personnes morales, [art. 3](#) et [art. 50 LIFD](#) ou [art. 3](#) et [art. 20 LHID](#)) ou économique (par exemple la détention d'un bien immobilier ou d'une participation à une entreprise établie en Suisse, ou encore l'exploitation d'un établissement stable en Suisse, [art. 4 à 5](#) et [art. 51 LIFD](#) ou [art. 4](#) et [art. 21 LHID](#)).

2.2 Autorités fiscales et compétence

Du fait que la Suisse est un pays fédéraliste, certains impôts directs (par exemple, l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou l'impôt sur le bénéfice des personnes morales) relèvent de 27 législations fiscales différentes puisque la Confédération, comme chaque canton possède, sa propre loi fiscale.

2.2.1 Autorités fédérales

A l'échelon de la Confédération, l'impôt fédéral direct (IFD) frappant les personnes physiques est limité au revenu. Les personnes morales sont, quant à elles, soumises uniquement à un impôt sur le bénéfice. Ainsi, la fortune et le capital ne sont pas soumis à l'IFD.

La Confédération a édicté le droit matériel relatif à l'IFD, mais en a délégué l'exécution aux cantons. Par conséquent, l'IFD est taxé et perçu annuellement par les cantons, sous la surveillance de la Confédération ([art. 128 al. 4](#) de la [Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 \[Cst.\]](#), [art. 2 LIFD](#)). Les autorités fédérales suivantes sont compétentes pour les **fonctions de surveillance et de contrôle** ([art. 102 LIFD](#)) : le **Département fédéral des finances** (DFF) surveille la perception de l'impôt, cette surveillance étant exercée en principe par l'**AFC**, notamment par le biais de contrôles auprès des autorités cantonales de taxation et de perception (l'[art. 103 LIFD](#)). L'AFC veille en outre à l'application correcte et uniforme de la LIFD et édicte à cet effet des prescriptions sous la forme de circulaires, de notes et de notices. L'autorité fédérale (et de dernière instance) de recours contre les décisions des dernières instances cantonales est le **Tribunal fédéral** ([TF], [art. 102 al. 3 LIFD](#) et [art. 146 LIFD](#)). Concernant les impôts cantonaux et communaux, voir [art. 73 al. 1 LHID](#)).

Remarque

*Chaque canton verse en principe **78,8 %** du montant de l'IFD, des amendes et des intérêts qu'il perçoit à la Confédération. La **part cantonale est donc en règle générale de 21,2 %** ([art. 196 al. 1 LIFD](#)).¹*

2.2.2 Autorités cantonales

Les administrations cantonales sont tenues de veiller à une application uniforme de la LIFD, respectivement de l'IFD. En principe, les cantons déterminent eux-mêmes les autorités compétentes pour la perception de l'IFD, conformément aux lignes directrices de la LIFD, étant entendu qu'ils doivent désigner un **seul service administratif** pour la taxation des personnes morales ([art. 104 al. 2 LIFD](#)).

En outre, chaque canton doit désigner une **commission cantonale de recours en matière fiscale** ([art. 104 al. 3 LIFD](#) et pour les impôts cantonaux et communaux [art. 50 al. 1 LHID](#)). Les cantons peuvent par ailleurs prévoir que la décision sur recours soit portée devant une autre instance de recours cantonale, indépendante de l'administration (en général un tribunal administratif, [art. 145 LIFD](#) et pour les impôts cantonaux et communaux voir l'[art. 50 al. 3 LHID](#)).

S'agissant plus spécialement de la taxation des impôts cantonaux et communaux, l'organisation interne des autorités fiscales cantonales peut différer d'un canton à l'autre. Elles peuvent en effet être centralisées ou décentralisées, ou être encore subdivisées du point de vue fonctionnel : administration fiscale centrale, autorité(s) de taxation et autorité(s) de perception de l'impôt. Les services décentralisés (par ex. les « offices d'impôt » ou les « autorités de taxation ») se retrouvent généralement à l'échelon des districts, des arrondissements ou des communes.

C'est en principe à l'autorité de taxation – qu'elle soit centrale ou décentralisée – qu'incombe la procédure de taxation et la fixation de l'impôt.

¹ Clé de répartition depuis le 1^{er} janvier 2020 en vertu de la [Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS du 28 septembre 2018 \(RFFA\)](#).

2.2.3 Compétences territoriales

En cas de rattachement personnel, le canton compétent pour la taxation de l'IFD ainsi que pour les impôts cantonaux et communaux est celui où le contribuable possède son domicile, est en séjour, possède son siège ou son administration effective **à la fin de la période fiscale** (jour déterminant).

Si le contribuable est une personne physique, il doit être domicilié, au regard du droit fiscal, dans ce canton ou, à défaut de domicile en Suisse, être en séjour dans le canton à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (par exemple s'il quitte la Suisse, [art. 105 al. 1 LIFD](#) et [art. 4b LHID](#)).

Remarque

Le droit civil permet aussi aux époux d'avoir un domicile séparé même si leur union reste intacte. En matière d'IFD, ils continueront d'être imposés en commun par le canton dans lequel sont réunis les principaux intérêts personnels et économiques du couple. En revanche, dans certains cas, les deux cantons taxent les époux d'après la loi cantonale relative en matière d'impôts cantonaux. Toutefois, une différence de domicile civil n'entraîne pas nécessairement une différence de domicile fiscal.

Pour les personnes morales, l'autorité cantonale de taxation compétente est déterminée par le **siège** ou le **lieu de l'administration effective** à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (par exemple en cas de liquidation de la société, [art. 105 al. 3 LIFD](#) et [art. 22 al. 1 LHID](#)).

En pratique, le canton concerné va effectuer la taxation de l'IFD sur le revenu ou sur le bénéfice conjointement à la taxation des impôts cantonaux et communaux sur le revenu et la fortune ou sur le bénéfice et le capital. Le contribuable ne reçoit d'ailleurs qu'une seule déclaration d'impôt car l'assiette de ces divers impôts est en principe la même, seuls la liste et le montant des diverses déductions peuvent varier.

2.3 Taxation des époux

2.3.1 Principe de l'imposition commune de la famille

En principe, tout individu est contribuable (aussi les enfants). Les divers membres de la famille vivant sous le même toit ne sont cependant pas imposés séparément. Le principe appliqué en Suisse est en effet celui de **l'imposition de la famille prise dans sa globalité**.² Cela veut dire que les époux vivant en ménage commun sont taxés conjointement et que leurs revenus et – au niveau cantonal – leur fortune s'additionnent. Le revenu des enfants sous autorité parentale est en principe ajouté à celui du détenteur de l'autorité parentale, à l'exception toutefois du produit de leur activité lucrative (ainsi que de leur éventuel revenu acquis en compensation) sur lequel les enfants sont imposés séparément.³

Ce système repose sur le principe selon lequel les époux vivant en ménage commun constituent une **entité économique** et que le mariage forme une communauté de gains et de consommation ([art. 9 al. 1 LIFD](#) et [l'art. 3 al. 3 LHID](#)). Le même système s'applique par analogie aux partenaires enregistrés

² Voir l'article « Imposition de la famille » dans le recueil [Informations fiscales](#), registre F.

³ Selon la loi cantonale tessinoise, les jeunes ne sont, dans tous les cas, imposés sur le revenu de leur activité dépendante qu'à partir de l'année de leurs 18 ans.

([art. 9 al. 1^{bis} LIFD](#) et [art. 3 al. 4 LHID](#) ainsi que la [Loi fédérale sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe du 18 juin 2004 \[LPart\]](#)).

Cela a notamment pour conséquence que la famille déposera une seule déclaration d'impôt.

Ce principe de taxation commune des époux et, respectivement, des partenaires enregistrés vaut dès lors que les personnes ne sont séparées ni de droit ni de fait. Dans le cas contraire, une taxation séparée intervient, indépendamment du fait de savoir si la séparation a été prononcée ou non par un tribunal. Une séparation de fait, c'est-à-dire la séparation physique liée à l'utilisation séparée des fonds, est suffisante.

Quant aux concubins, ils restent en revanche imposés séparément, même s'ils forment en réalité une communauté économique analogue à celle d'un couple marié. Le système suisse ne reconnaissant pas le concubinage comme partenariat enregistré, contrairement aux régimes appliqués dans certains pays voisins.

2.3.2 Statut procédural des époux

Bien que toute personne majeure soit considérée comme un sujet fiscal indépendant, les époux vivant en ménage commun exercent les **droits** et s'acquittent également des **obligations** de manière conjointe ([art. 113 LIFD](#) et [art. 40 LHID](#)). Le fisc présume en outre que l'un des époux peut représenter l'autre en cas de besoin.

Remarque

*Afin d'éviter qu'en raison du cumul de leurs revenus, les couples mariés ne soient désavantagés par rapport aux couples de concubins, la Confédération et les cantons ont prévu – en plus des éventuelles déductions – **des allègements spécialement applicables aux couples mariés et aux familles monoparentales** qui leur sont assimilés : système dit du double barème (tarif préférentiel), splitting, méthode du quotient familial, etc.⁴ En matière d'IFD, il subsiste toutefois une discrimination anticonstitutionnelle de certains couples mariés à deux revenus et de retraités par rapport aux couples de concubins dans la même situation économique.*

En vue d'une révision fondamentale de l'imposition des couples mariés, le Conseil fédéral a ouvert, en décembre 2006, une consultation concernant le choix d'un système d'imposition des couples mariés.

Cette procédure de consultation n'a pas abouti à un choix de système clair, raison pour laquelle le Conseil fédéral a renoncé, à l'époque, à s'engager en faveur d'une refonte du système. Toutefois, le Conseil fédéral souhaitait alléger la charge fiscale des familles avec enfants. Ainsi, au 1^{er} janvier 2011, la Loi fédérale sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants est entrée en vigueur. Le barème parental a été introduit, en sus du barème de base et du barème pour personnes mariées. Celui-ci est accordé aux couples mariés et aux personnes seules qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses ([art. 36 al. 2bis LIFD](#)).

En 2018, le Conseil fédéral a fait une nouvelle tentative pour supprimer la discrimination des couples mariés. Il a adopté le message sur l'imposition équilibrée du couple et de la famille, dans lequel il proposait le modèle d'imposition commune « barème multiple avec calcul alternatif de l'impôt ». En

⁴ Pour de plus amples détails, voir l'article « Impôt sur le revenu des personnes physiques », registre D, ainsi que l'article « Imposition de la famille », registre F, du recueil [Informations fiscales](#).

2019, le Parlement a décidé de renvoyer le projet au Conseil fédéral. Le Conseil fédéral a été chargé de présenter des modèles alternatifs, notamment le système du quotient familial en vigueur dans le canton de Vaud, l'imposition individuelle ou éventuellement d'autres modèles qu'il jugerait appropriés. Lors de la session d'automne 2020, le Parlement a décidé d'inscrire l'adoption d'un message sur l'introduction de l'imposition individuelle dans le programme de la législature 2019-2023.

2.3.3 Responsabilité des conjoints

En matière d'IFD, les époux qui vivent effectivement en ménage commun sont **solidairement responsables de la totalité de l'impôt** ([art. 13 al. 1 LIFD](#)). La responsabilité solidaire des époux découle du principe de l'unité fiscale de la famille. Si l'étroite unité économique et juridique de l'union conjugale ne permet pas de déterminer séparément la capacité économique des époux pendant la procédure de taxation, il n'est en principe pas non plus possible de séparer les responsabilités dans la procédure de perception de l'impôt. Cette solidarité jointe est également imposée aux partenaires enregistrés.

Ce principe souffre toutefois une exception. Si l'un des époux devient insolvable, chacun d'eux ne répond plus que du montant correspondant à sa part au montant total de l'impôt. Il y a insolvabilité lorsqu'il existe des actes de défaut de biens, que la faillite est ouverte ou qu'un concordat par abandon d'actif a été conclu. Il faut également admettre l'insolvabilité lorsque d'autres indices pertinents établissent la preuve de l'impécuniosité durable du débiteur l'empêchant d'honorer ses engagements financiers, notamment lorsqu'il est criblé de dettes.

Au niveau des impôts cantonaux, l'étendue de la responsabilité des époux n'est pas expressément réglée par la LHID et peut donc varier d'un canton à l'autre. Comme la LIFD, la plupart des lois cantonales prévoient une responsabilité solidaire des époux.

Dans les cantons d'AR, AI et VD, les époux imposés en commun sont **solidairement responsables** du paiement de l'**intégralité de la dette d'impôt commune**, et cela sur tous leurs biens (responsabilité solidaire et illimitée), indépendamment du fait que les deux aient signé ou non la déclaration d'impôt.

- idem, mais en cas d'insolvabilité⁵ de l'un des époux, le conjoint n'est tenu responsable que de la part de l'impôt total afférente à son propre revenu (comme IFD) et sa propre fortune : ZH⁶, BE, UR, OW, NW, GL, FR, BL, SG, GR, AG, TG, VS et GE ;
- idem, mais en cas d'insolvabilité⁵ de l'un des époux, le conjoint n'est tenu responsable que de la part de l'impôt total afférente à son propre revenu et à sa propre fortune ainsi qu'au revenu et à la fortune dus par ses enfants : SZ, ZG, SO, SH, NE et JU ; en outre TI, où le conjoint peut également en faire la demande par écrit dans les 30 jours suivant la notification de taxation ;
- idem, mais si l'un des époux apporte la preuve que certains éléments du revenu et de la fortune relèvent uniquement de son conjoint, sa responsabilité est limitée, à l'exception des amendes fiscales, au maximum au double de sa quote-part à l'impôt afférente à son propre revenu et à sa propre fortune : LU.

Dans le canton de BS, chacun des conjoints n'est responsable que de sa propre part à l'impôt total.

⁵ Dans certains cantons, l'insolvabilité doit être **notoire**.

⁶ En cas de divorce ou de séparation des époux, la responsabilité conjointe et solidaire des dettes fiscales contractées pendant la période de cohabitation reste en vigueur.

Il convient encore de relever que **le régime matrimonial choisi** par le couple (y compris celui de la séparation de biens) **n'a aucune influence sur le degré ni sur l'étendue de la responsabilité** des époux pour les impôts. Cet état de fait peut d'ailleurs mener théoriquement, dans certains cantons, à la situation paradoxale suivante : dans un couple vivant en ménage commun et marié sous le régime de la séparation de biens, le conjoint qui n'exerce aucune profession mais qui s'occupe du foyer et des enfants, pourrait se trouver tenu d'acquitter – étant solidairement et entièrement responsable – des arriérés d'impôts accumulés depuis des années par l'autre conjoint, dette fiscale dont il ou elle ignorait totalement l'existence.

Remarque

En matière d'IFD ([art. 13 al. 2 LIFD](#)), ainsi que selon la plupart des lois cantonales, la responsabilité solidaire tombe dès que les époux sont séparés, de droit ou de fait, pour tous les montants d'impôt encore dus (c.-à-d. aussi pour les impôts concernant la période où les époux faisaient l'objet d'une taxation commune).⁷

En outre, en cas de soustraction d'impôt, chacun des conjoints vivant en ménage commun ne répondra – en raison de la nature strictement personnelle de la pénalité – que de la soustraction des éléments imposables qui lui sont propres ([art. 180 LIFD](#) et [art. 57 al. 4 LHID](#)).

⁷ Dans les cantons d'AR, GR, VD et de NE, la responsabilité solidaire pour les impôts dûs pendant le mariage (respectivement la période de taxation commune) perdue aussi après la séparation ou le divorce.

3 PROCÉDURE DE TAXATION

Dans tous les cantons, les autorités de taxation tiennent à jour un **registre** des contribuables présumés ([art. 122 al.1 LIFD](#)). Les données nécessaires à ce registre (par ex. les arrivées dans le canton et les départs) sont transmises aux autorités fiscales par les autorités communales et cantonales (offices d'état-civil, contrôle des habitants, greffe communal, etc.).

3.1 Déclaration d'impôt

Tant en matière d'IFD que pour les impôts cantonaux et communaux, un formulaire de déclaration est envoyé à toutes les personnes désignées dans ce registre.

Même si, pour quelque motif que ce soit (changement de domicile, erreur de l'autorité chargée des travaux préparatoires, etc.), certains contribuables ne reçoivent pas de formulaire, ils n'en demeurent pas moins astreints aux impôts concernés et sont donc tenus de déposer une déclaration. Le cas échéant, ces personnes doivent alors réclamer un formulaire à l'autorité fiscale compétente ([art. 124 al. 1 LIFD](#) et [art. 42 al. 1 LHID](#)).

3.1.1 Tâches des autorités de taxation

Les autorités fiscales sont tenues de déterminer avec le contribuable les éléments de faits et de droit nécessaires à une imposition complète et correcte ([art. 123 al. 1 LIFD](#)).

Si la déclaration du contribuable est incomplète ou si elle n'est pas claire, les autorités fiscales peuvent lui demander des renseignements ou à des tiers (maxime inquisitoire, [art. 130 al. 1 LIFD](#)). Ces enquêtes doivent respecter le principe de la **proportionnalité**, c'est-à-dire que la collaboration de l'assujéti doit être appropriée et nécessaire à l'établissement des faits pertinents et raisonnablement exigible de sa part.

Remarque :

*Les autorités fiscales ou les personnes chargées de l'exécution de la LIFD doivent respecter certains **devoirs de fonction** dans l'exercice de leur activité, tels que, selon les circonstances, un devoir de récusation ([art. 109 LIFD](#)) et l'obligation de garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction (**secret de fonction** ou **secret fiscal**, [art. 110 LIFD](#) et [art. 39 al. 1 LHID](#)).*

S'il existe une base légale, les autorités (fiscales, administratives⁸ et judiciaires) se prêtent mutuellement **assistance administrative**. Il s'agit d'assistance administrative entre autorités fiscales ([art. 111 LIFD](#) respectivement [art. 38 al. 1](#) [39 al. 2](#) et [art. 71 al. 2 LHID](#)) ainsi que l'assistance administrative d'autres autorités selon ([art. 112 LIFD](#) respectivement [art. 39 al. 3 LHID](#)). Indépendamment d'une éventuelle obligation de garder le secret, celles-ci sont tenues de fournir gratuitement à l'autorité de taxation, à sa demande, des renseignements tirés des registres officiels ainsi que d'autres documents qui peuvent être importants pour la taxation d'un contribuable. Sont exclus de l'obligation de renseigner et de collaborer les organes de la Poste suisse et des établissements publics de crédit pour les

⁸ Parmi les administrations publiques qui doivent fournir des renseignements, on mentionnera en particulier les autorités fiscales des cantons et des communes, les bureaux du Registre foncier et du Registre du Commerce, les autorités chargées de la police des étrangers, celles qui sont compétentes pour accorder les autorisations d'importation et d'exportation, en outre les CFF, la Régie fédérale des alcools, de même que toutes les administrations fédérales, cantonales et communales.

faits qui sont soumis à un secret particulier imposé par la loi, ce qui garantit le secret postal et bancaire ([art. 112 al. 3 LIFD](#)).

Dans ce contexte, l'[art. 112a LIFD](#) et l'[art. 39a LHID](#) règlent le **traitement des données**, c'est-à-dire la collecte, le traitement, la transmission et la protection des données essentielles en droit fiscal entre les autorités visées aux [art. 111](#) et 112 LIFD et à l'[art. 39 al. 2 et al. 3 LHID](#).

3.1.2 Droits et obligations du contribuable

3.1.2.1 Droits procéduraux

L'autorité de taxation doit accepter et contrôler les preuves que lui soumettent les contribuables, à condition que ces preuves soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation. Cette obligation d'**accepter les preuves** ([art. 115 LIFD](#) et [art. 41 al. 2 LHID](#)) ainsi que, entre autres, le **droit de consulter son dossier** ([art. 114 LIFD](#) et [art. 41 al. 1 LHID](#)) font partie des droits procéduraux du contribuable. Ils sont également contenus dans les garanties de procédure, telles que le **droit d'être entendu**, en vertu de l'[art. 29 al. 2 Cst.](#), que les autorités fiscales doivent octroyer dans le cadre de leurs enquêtes fiscales.

En outre, la **décision de taxation** doit être **notifiée par écrit** au contribuable, avec indication des voies de recours ([art. 116 LIFD](#)), et les contribuables ont le droit de se faire représenter dans la procédure de taxation, dans la mesure où leur collaboration personnelle n'est pas nécessaire ([art. 117 al. 1 LIFD](#)).

3.1.2.2 Obligations procédurales

Le contribuable doit remplir une déclaration fiscale et la déposer dans les délais impartis auprès de l'autorité compétente avec les annexes requises, dûment signée par lui-même (**obligation de collaboration formelle**, [art. 124 al. 1 LIFD](#)).

Les formulaires de déclaration d'impôt officiels sont établis par les cantons. L'Administration fédérale des contributions (AFC) peut cependant prescrire l'utilisation de certains formulaires et exiger une certaine uniformité.

Pour qu'elle soit complète, un certain nombre de documents doivent obligatoirement être joints à la déclaration d'impôt (*cf. chiffre 3.2*).

Toutes les lois fiscales prévoient en outre que le contribuable a l'obligation de remplir sa déclaration de manière correcte et complète (**obligation matérielle de collaborer**, [art. 124 al. 2 LIFD](#) et [art. 42 al. 1 LHID](#)). La signature du représentant contractuel ne suffit pas. Une signature manquante constitue une violation de l'obligation de procédure qui peut être punie d'une amende.

Finalement, le contribuable qui omet de déposer la formule de déclaration d'impôt ou qui dépose une formule incomplète, est invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable ([art. 124 al. 3 LIFD](#)).

3.1.2.3 Délai de renvoi de la déclaration d'impôt

Le délai pour déposer la déclaration d'impôt est généralement mentionné sur le formulaire, et est de **30 jours au moins**. Si le contribuable n'observe pas les délais prescrits, il recevra une sommation lui fixant un nouveau délai. Si malgré cette sommation, le contribuable ne remet pas en temps utile sa déclaration, la taxation est alors effectuée d'office (*cf. chiffre 5*). Il se verra également frappé d'une amende d'ordre pour violation d'une obligation procédurale ([art. 174 LIFD](#)).

Les législations cantonales contiennent en général des prescriptions assez semblables concernant l'obligation de remplir une déclaration d'impôt.

La date limite de remise de la déclaration d'impôt est communiquée au contribuable dans tous les cas, que ce soit lors de la réception du formulaire ou par publication officielle ([art. 124 al. 1 LIFD](#)). Les délais octroyés aux contribuables peuvent toujours varier d'un canton à l'autre :

- délai accordé est de 30 jours à compter de la réception de la déclaration d'impôt : LU⁹ et BS ;
- la déclaration doit être remise jusqu'à une date fixe:
 - délai en principe de 30 jours au moins dès la réception de la déclaration d'impôt : BE, UR, SZ, NW, GL, FR, SO, AR, AI, SG, TI, VD, VS, NE, GE et JU ;
 - délai de 60 jours au moins dès la réception de la déclaration d'impôt : OW, ZG et TG (date limite de dépôt au 30 avril) ;
 - envoi en janvier et délai jusqu'au 31 mars pour les personnes physiques et jusqu'au 30 septembre pour les personnes morales : ZH, SH et GR¹⁰ ;
 - délai pour les salariés jusqu'au 31 mars, pour les indépendants jusqu'au 30 juin et pour les personnes morales jusqu'au 31 juillet : AG ;
 - envoi au printemps, le délai étant fixé au 31 mars pour les personnes physiques et au 30 juin pour les indépendants et les personnes morales (avec à chaque fois une prolongation tacite de 2 mois) : BL.

Si la déclaration d'impôt est incomplète ou si elle n'a pas été déposée, l'autorité fiscale fixe un nouveau délai raisonnable pour compléter ou déposer la déclaration. Le dépôt tardif de la déclaration constitue ainsi une **violation d'une obligation de procédure**. Le contribuable est toutefois excusé s'il est établi que l'empêchement est dû au service militaire, au service civil, à l'absence du pays, à une maladie ou à un autre motif important. Le dépôt doit cependant avoir lieu dans les 30 jours suivant la fin de l'empêchement ([art. 124 al. 3 et 4 LIFD](#)).

Dans certains cas, l'omission de remettre la déclaration peut aussi constituer une soustraction d'impôt. En effet, si la violation de l'obligation de déposer sa déclaration (non-déclaration) conduit à une taxation d'office trop basse ou insuffisante, l'état de fait de la soustraction d'impôt est alors considéré comme rempli, à moins que le contribuable ne rectifie lui-même les chiffres établis d'office à l'intérieur du délai de réclamation (c.-à-d. avant que la taxation n'ait force de chose jugée).

⁹ Un délai plus long est accordé aux indépendants, aux personnes morales ainsi qu'aux contribuables qui font appel à un mandataire pour les représenter fiscalement.

¹⁰ Un délai de dépôt plus long s'applique aux indépendants, aux contribuables soumis à une obligation fiscale limitée et aux contribuables ayant une représentation fiscale professionnelle.

3.1.2.4 Droits et obligations des époux dans la procédure

Tant la LIFD que la LHID prévoient que les époux qui vivent en ménage commun exercent les droits et s'acquittent des obligations **de manière conjointe** ([art. 113 al. 1 LIFD](#) et [art. 40 al. 1 LHID](#)).

Sur le plan pratique, le principe selon lequel les époux taxés conjointement exercent ensemble les droits et les devoirs dévolus « au contribuable » a plusieurs conséquences ([art. 113 al. 2 à 4 LIFD](#) et [art. 40 al. 2 et 3 LHID](#)). Ainsi, toute communication que l'autorité fiscale fait parvenir à des contribuables mariés qui vivent en ménage commun est adressée aux époux conjointement.

En matière d'IFD, la déclaration d'impôt doit en principe être signée par les deux époux. Lorsque la déclaration n'est signée que par l'un des conjoints, un délai est accordé à l'époux qui n'a pas signé. Si le délai expire sans avoir été utilisé, la représentation contractuelle entre époux est toutefois supposée établie ([art. 113 al. 2 LIFD](#)).

Dans la majorité des cantons, lorsque la déclaration d'impôt est faite sur papier, elle doit être signée par le contribuable, même lorsqu'une représentation fiscale contractuelle a été chargée de la remplir.¹¹ Pour les contribuables mariés vivant en ménage commun, la déclaration d'impôt doit en principe être signée par tous les deux. Il en va de même pour les partenariats enregistrés.

Les cantons de ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, ZG, FR, SO, BS, SH, AR, AI (à partir de la période fiscale 2023), SG, GR, VD, VS, NE, GE et JU offrent en revanche la possibilité de signer la déclaration de manière électronique ou de la rendre sans signature.

Dans les autres cantons, la situation se présente de la manière suivante :

- la déclaration **doit obligatoirement être signée par les deux conjoints** : BL, AG, TG et TI :
 - il ne s'agit toutefois que d'une obligation de principe, puisqu'il est prévu qu'au cas où le document en question ne porterait qu'une seule signature, l'accord tacite du conjoint est sous-entendu. La déclaration d'impôt est donc tout de même valable, et le conjoint est considéré comme étant représenté dans ses droits par l'époux signataire : TI ;
 - l'obligation des deux signatures est assez stricte en ce sens que si l'une manque, elle est réclamée une nouvelle fois. Si la demande demeure sans suite, la représentation légale entre les époux devient alors applicable : BL, AG et TG ;
- si la déclaration d'impôt n'est signée que par l'un des deux époux, la **représentation contractuelle** entre époux est présumée : GL.

Cependant, pour que les **recours** et autres écrits soient introduits en temps utile, il suffit que l'un des époux ait agi dans les délais.

¹¹ Les cantons ZG et GR font exception et permettent la signature d'un représentant autorisé.

3.2 Annexes à la déclaration

Ainsi que nous l'avons mentionné au chiffre précédent, le contribuable est tenu de joindre divers documents à sa déclaration afin de permettre aux autorités de taxation de procéder à une imposition complète et correcte. Ainsi, dans la plupart des cas, des investigations ultérieures deviennent superflues.

Tant en matière d'IFD ([art. 125 LIFD](#)) que pour les impôts cantonaux et communaux, les annexes requises – qui peuvent différer selon les contribuables – sont notamment les suivantes :

- en cas d'activité lucrative dépendante : tous les certificats de salaire concernant les divers revenus provenant d'une activité salariée (*cf. chiffre 3.2.1*) ;
- les attestations concernant les prestations (jetons de présence, frais, etc.) que le contribuable a obtenues en sa qualité de membre de l'administration ou d'un autre organe d'une personne morale ;
- l'état complet des titres et des créances, ainsi que des dettes (*cf. chiffre 3.2.2*) ;
- les comptes annuels pour les indépendants et les personnes morales (*cf. chiffre 3.2.3*).

3.2.1 Certificat de salaire

Les personnes exerçant une activité lucrative dépendante (les salariés) ainsi que les personnes ayant une profession indépendante qui tirent un revenu accessoire d'une activité exercée régulièrement ou occasionnellement pour le compte d'autrui, doivent joindre à leur déclaration une **attestation signée par leur employeur** : le certificat de salaire.

Ce document doit indiquer tous les montants effectivement touchés par l'employé pendant la période déterminante pour le calcul de l'impôt, c.-à-d. tous les revenus provenant d'une activité dépendante, tels que notamment le montant du salaire, traitement ou gage, y compris les éventuelles allocations de renchérissement ou familiales, les indemnités de toutes sortes (résidence, vacances, heures supplémentaires, etc.), de même que les gratifications, provisions, pourboires, les prestations en espèces allouées par l'employeur pour frais de représentation, frais de voyages, utilisation d'une automobile, etc., ainsi que les prestations en nature (y compris pension et logement gratuits), etc. (*cf. chiffre 8*).

Remarque

Le certificat de salaire est destiné aux employés. Les cantons de BE, FR, SO, BS, VD, VS, NE et JU exigent en outre des employeurs qu'ils envoient un exemplaire du certificat de salaire directement à l'administration fiscale cantonale. Dans le canton de LU, l'envoi direct du certificat de salaire au service des impôts est facultatif (cf. chiffre 4.4).

3.2.2 État des titres et des dettes

Les personnes physiques doivent joindre à leur déclaration d'impôt l'**état des titres**. Celui-ci doit comporter notamment la mention de tous les papiers-valeurs, avoirs d'épargne et autres placements de capitaux, que le contribuable, son conjoint ou ses enfants sous autorité parentale, possédaient à la fin de l'assujettissement ou de la période de taxation.

S'il sert tout d'abord à déterminer les rendements de capitaux obtenus par le contribuable ainsi que les capitaux qui les ont produits, cet état des titres sert en même temps de requête d'imputation ou de remboursement de l'IA.

Toutes les personnes physiques – salariés ou indépendants – doivent encore, le cas échéant, joindre à leur déclaration d'impôt l'**état complet de leurs dettes**.

3.2.3 Comptes annuels

Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante¹² ainsi que les personnes morales (sociétés anonymes [SA], sociétés coopératives, etc.) doivent joindre à leur déclaration **leurs comptes annuels signés** (compte de profits et pertes et bilan, de même que l'annexe pour les personnes morales) pour chaque période fiscale ou par comptabilité simplifiée ([art. 957 al. 2 du Code des obligations du 30 mars 1911 \[CO\]](#)) l'état de leurs recettes et dépenses, la situation de la fortune ainsi que leurs prélèvements et apports privés ([art. 125 al. 2 LIFD](#) et [art. 42 al. 3 LHID](#)).¹³

A moins qu'il ne s'agisse de comptes publiés et imprimés, ces diverses annexes doivent porter la signature du chef de l'entreprise ou des organes autorisés à signer.

En vertu de l'[art. 126 al. 3 LIFD](#), les personnes physiques exerçant une activité indépendante et les personnes morales doivent notamment **conserver pendant 10 ans** les documents et pièces justificatives en relation avec leur activité. Par « documents », on entend les contrats de tous genres, la correspondance importante, etc. Sous le vocable de pièces justificatives, on désigne essentiellement les factures d'achat, les doubles des factures émises, les extraits de comptes courants bancaires, les pièces justificatives du compte de chèque postal, les quittances de tout genre, etc.

Les législations cantonales contiennent des dispositions similaires quant aux documents qui doivent être joints à la déclaration.

L'obligation de conserver les documents et d'établir des relevés est également prévue dans toutes les prescriptions cantonales.

¹² Par activité indépendante, il faut entendre toute activité visant la recherche d'un gain, mais qui ne s'exerce pas dans le cadre d'un contrat de travail et qui n'est pas rémunérée par un salaire devant être attesté par l'employeur.

¹³ Pour de plus amples renseignements concernant les comptes annuels, le compte de profits et pertes, le bilan et l'annexe, voir les [art. 957 à 958f \(CO\)](#).

4 TAXATION ORDINAIRE

4.1 Généralités

Les lois fiscales suisses précisent que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte ([art. 126 al. 1 LIFD](#) et [art. 42 al. 1 LHID](#)). Il doit donc pleinement prendre part (dans les limites de la proportionnalité) à la détermination des faits.

Lorsque la déclaration a été remise – dûment remplie, signée et accompagnée des annexes requises – ou que les délais impartis à cet effet sont expirés, l'autorité de taxation détermine les facteurs fiscaux (soit le revenu et la fortune imposables du contribuable, ou encore le bénéfice et le capital imposables).

Si la déclaration contient des erreurs évidentes, les autorités fiscales doivent corriger d'elles-mêmes les montants indiqués. Une fois les éléments imposables connus, elles établissent en général le montant de l'impôt dû en fonction du barème ou du tarif.¹⁴ Le résultat sera ensuite communiqué par voie de décision écrite au contribuable (*cf. chiffre 6*).

Si, par contre, la déclaration et les annexes présentées ne permettent pas à l'autorité de taxation de déterminer de manière certaine les éléments imposables, le fisc procédera alors aux recherches nécessaires, l'invitation à produire des preuves, l'invitation de tiers à fournir des attestations ou à donner des renseignements, l'examen des livres, etc. ([art. 123 al. 2 LIFD](#), *cf. chiffres 4.2 à 4.7*).

Si les recherches entreprises n'aboutissent à aucun résultat satisfaisant, le fisc procédera alors à une taxation par appréciation, appelée « taxation d'office » (*cf. chiffre 5*).

4.2 Obligation de renseigner du contribuable

En matière d'IFD, l'autorité de taxation peut citer tout contribuable à comparaître pour être entendu (interrogatoire). Le contribuable est tenu de fournir des renseignements véridiques. Cela signifie notamment qu'il n'est pas seulement tenu de remettre à l'autorité de taxation une déclaration complète, mais qu'il doit également lui donner – par écrit ou de vive voix – des renseignements sur tous les faits qui peuvent être importants pour la taxation ([art. 126 al. 2 LIFD](#) et [art. 42 al. 2 LHID](#)).

Lorsque l'autorité de taxation a des doutes justifiés au sujet de l'exactitude d'une déclaration, elle peut en effet exiger du contribuable qu'il fournisse des éléments de preuve appropriés. Si les preuves sont insuffisantes, il sera en principe taxé d'office (*cf. chiffre 5*).

L'autorité de taxation peut notamment exiger que le contribuable produise ses livres comptables, les documents, pièces justificatives et autres attestations se trouvant en sa possession, de même que les pièces concernant ses relations d'affaires. Sur demande, le contribuable devra également se procurer ou établir les attestations et états présentant de l'importance pour sa taxation, c'est-à-dire propres à déterminer la durée de l'assujettissement et à cerner l'ampleur de la taxation.

¹⁴ Voir à ce propos l'article « Taux d'impôts et coefficients » dans le recueil [Informations fiscales](#), partie E.

La loi ([art. 126 al. 2 LIFD](#) et [art. 42 al. 2 LHID](#)) oblige le contribuable à fournir des renseignements oraux ou écrits et moyens de preuve sur tous les rapports d'affaires¹⁵ et par exemple sur toutes les prestations faites par lui.

Il est en effet précisé qu'à la demande de l'autorité de taxation, les contribuables doivent en particulier indiquer les noms des personnes avec lesquelles ils ont conclu de telles affaires ou auxquelles ils ont fait des prestations appréciables en argent, et donner des renseignements sur leurs rapports contractuels avec ces personnes ainsi que sur les prestations et prétentions réciproques qui en découlent.

Il convient également de noter qu'en vertu de la jurisprudence du TF, les renseignements fournis par le contribuable peuvent également être utilisés pour la taxation d'autres contribuables.

Les prescriptions cantonales sont assez semblables, bien que l'obligation de renseigner ait parfois un cadre un peu plus restreint. Dans la pratique, la procédure utilisée en matière d'IFD sert également pour la taxation des impôts cantonaux et communaux, même si, formellement, les dispositions légales de la LIFD ne peuvent pas s'appliquer en matière d'impôts cantonaux.

4.3 Répartition du fardeau de la preuve

Le **fardeau de la preuve** incombe à la partie à la procédure, laquelle doit prouver l'existence des faits qu'elle affirme et desquels découlent ses exigences et ses droits. Si cette preuve ne peut être fournie, il revient alors à cette même partie d'en supporter les conséquences :

Les faits qui impliquent l'imposition ou qui l'augmentent doivent être **prouvés par l'autorité fiscale** (en cas d'absence de justificatifs pour ces faits, cette dernière assume les conséquences par le fait que les recettes fiscales sont moindres). Le contribuable est toutefois tenu de collaborer à l'établissement des faits – qu'il supporte ou non la charge objective de la preuve.

Les faits qui allègent l'imposition doivent, par contre, être **prouvés par le contribuable** (en cas d'absence de justificatifs pour ces faits, le contribuable assume les conséquences par le fait qu'il paie un impôt plus élevé).

Exemples

La contribuable A demande une déduction pour les frais d'entretien de son immeuble. Toutefois, elle ne peut pas prouver la légitimité de sa demande car elle n'est pas en mesure de fournir les justificatifs de ses dépenses. A doit assumer les conséquences de cette absence de preuves par le fait que les déductions qu'elle demande sont refusées ou réduites au montant de la déduction forfaitaire respectivement, ce qui augmente son revenu imposable.

Le contribuable B déclare un revenu unique de CHF 50'000 net. Au vu de son train de vie – il déclare notamment être propriétaire de plusieurs véhicules de luxe –, l'autorité soupçonne qu'il dispose de revenus non déclarés obtenus par l'exercice d'une activité lucrative accessoire. Elle n'est cependant pas en mesure de prouver ce fait. Elle ne peut dès lors pas encore augmenter le revenu imposable du contribuable d'un montant estimé d'office. Toutefois, dans le cadre d'une taxation d'office, le coût du train de vie est estimé en tant que revenu si B ne fournit aucune information supplémentaire malgré des rappels en ce sens et qu'il ne remplit alors pas ses obligations procédurales.

¹⁵ Par rapport d'affaires, il faut entendre les affaires de n'importe quelle nature où des droits ont été acquis ou aliénés, où des obligations naissent ou s'éteignent.

4.4 Collaboration de tiers

Tant en matière d'IFD que d'impôts cantonaux, les lois fiscales prescrivent qu'un certain nombre de tiers sont tenus de fournir des attestations, des renseignements et des informations au fisc lors de la procédure de taxation ([art. 127 à 129 LIFD](#) et [art. 43 à 45 LHID](#)).

On distingue les **personnes tenues de délivrer** au contribuable, sur sa demande, **une attestation**. Ces tiers ont en principe également une obligation subsidiaire d'attester vis-à-vis du fisc. Si malgré sommation le contribuable ne remet pas les attestations requises qu'il a lui-même reçues du tiers ou qu'il se refuse à lui demander, l'autorité fiscale pourra alors l'exiger directement du tiers. Elle devra toutefois renseigner le contribuable sur les attestations reçues.

Le **secret professionnel** protégé légalement de même que l'opposition à la déclaration des prestations d'assurances prévue à l'[art. 19](#) de la [Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 \(LIA\)](#) sont réservés ([art. 127 al. 2 LIFD](#) et [art. 43 al. 2 LHID](#)). Le tiers astreint à renseigner ne saurait refuser de donner au contribuable l'attestation que ce dernier lui demande en invoquant le secret professionnel ou une obligation générale de discrétion légalement protégés. En effet, seul le contribuable en tant que partenaire contractuel (patient, client, client d'une banque, etc.) peut se réclamer du secret professionnel. En cas de refus injustifié de fournir une attestation, le tiers peut donc être sanctionné par une amende d'ordre au motif de violation des obligations de procédure ([art. 174 al. 1 let. b LIFD](#) et [art. 55 LHID](#)).

On relève diverses catégories de tiers astreints à fournir des renseignements.

- **L'employeur**. Il est tenu de remettre à l'employé un certificat concernant le salaire, le traitement et les autres allocations (certificat de salaire ; cf. *chiffre 3.2.1*).

Si malgré sommation, un employé omet de remettre son certificat de salaire, l'autorité de taxation a le droit d'exiger le certificat directement de l'employeur. Ce dernier est tenu d'envoyer le certificat à l'autorité de taxation dans le délai qui lui a été imparti à cet effet.

Cette attestation de salaire doit en outre porter la signature de l'employeur ou d'une personne autorisée à le représenter.

- Les **personnes** qui ont ou ont eu des **relations contractuelles**¹⁶ avec le contribuable. Elles doivent lui délivrer, à sa demande, les attestations sur l'ensemble de leurs relations contractuelles et sur les prétentions et prestations réciproques qui en découlent. Ce sont en particulier :
 - les **créanciers** et les **débiteurs** du contribuable : sur l'état, le montant, les intérêts des dettes et créances, ainsi que sur les sûretés dont elles sont assorties ;

Remarque

Il est à noter que cette obligation de fournir des attestations aux créanciers ou aux débiteurs vaut aussi notamment pour les banques ; elles ne peuvent pas s'y soustraire en alléguant le secret bancaire. En revanche, elles ne sont pas tenues de renseigner directement les autorités fiscales.

¹⁶ Par relations contractuelles au sens de cette disposition, il faut entendre toutes les relations d'affaires établies entre deux ou plusieurs personnes physiques ou morales, dont découlent des droits et obligations ou des prestations appréciables en argent. La forme que revêtent ces affaires importe peu (par exemple un contrat oral de location). De même, le fait que les rapports d'affaires n'aient porté que sur une seule prestation ou sur des opérations déjà liquidées (par exemple achats où des prestations réciproques ont été accomplies) n'est pas décisif.

- les **gérants de fortune, fiduciaires, mandataires, créanciers-gagistes** et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l'administration de la fortune du contribuable : sur cette fortune et les rendements qui en découlent ;
- les **assureurs** : sur la valeur de rachat des assurances et sur les prestations payées ou dues en vertu de contrats d'assurance ;
- les **personnes** qui sont ou étaient **en relations d'affaires** avec le contribuable : sur leurs prétentions et prestations réciproques ;
- les **institutions de prévoyance professionnelle et de prévoyance liée** : sur les prestations faites en faveur du preneur de prévoyance ou au bénéficiaire. Contrairement aux tiers susmentionnés, ces institutions sont tenus de remplir leurs obligations de déclaration de leur propre initiative et pour chaque période fiscale ([art. 129 al. 1 let. b LIFD](#) et [art. 45 let. b LHID](#)).

4.5 Autres personnes tenues de renseigner

L'IFD distingue d'autres tiers auxquels incombe le devoir direct de fournir spontanément les renseignements requis :

- les **sociétés de capitaux** (SA, société à responsabilité limitée et société en commandite par actions) et les **sociétés coopératives**. Elles sont également tenues de donner spontanément pour chaque période fiscale des informations qui leur incombent, à savoir des attestations concernant des prestations versées aux membres de leur administration ou à d'autres organes ([art. 129 al. 1 let. a LIFD](#) et [art. 45 let. a LHID](#)) ;
- les **sociétés en nom collectif** et les **sociétés en commandite**. Elles doivent renseigner le fisc sur les parts de leurs associés et commanditaires au revenu et à la fortune de la société, ainsi que sur leurs autres prétentions à l'égard de la société. Elles sont en outre tenues de laisser examiner leurs livres par les autorités de taxation et de leur remettre des extraits ([art. 129 al 1 let. c LIFD](#) et [art. 45 let. c LHID](#));
- les **conjoints**. Lorsqu'un conjoint possède des éléments imposables qui s'ajoutent à ceux de l'autre conjoint en vertu de la législation fiscale, il est tenu de renseigner l'autorité de taxation ([art. 9 al. 1 LIFD](#) et [art. 3 al. 3 LHID](#)).

Cette prescription a notamment de l'importance dans le cas où l'un des conjoints n'est pas suffisamment renseigné sur les éléments imposables de l'autre (par ex. sous le régime de la séparation des biens ou si l'un des époux gère un commerce, etc.) ;

- les **héritiers**. Lors de l'établissement d'un inventaire à la mort du contribuable, les héritiers sont également tenus de donner directement au fisc des renseignements conformes à la vérité sur toutes les circonstances utiles pour déterminer les éléments imposables du défunt, ainsi que de produire tous les livres, documents, pièces justificatives et notices qui peuvent instruire sur l'état de la fortune du défunt ([art. 157 al. 1 LIFD](#)).

A la demande de l'autorité chargée de l'inventaire, ils doivent également ouvrir les locaux et meubles du défunt dans son logement, dans ses bureaux ou chez des tiers. Enfin, si les héritiers habitaient en ménage commun avec le défunt ou s'ils avaient en leur garde ou administraient des biens du défunt, les héritiers doivent donner accès à leurs propres locaux et meubles, à la demande de l'autorité chargée de l'inventaire ([art. 157 al. 2 LIFD](#)).

Par la même occasion, les tiers qui avaient en leur garde ou administraient des biens appartenant, de son vivant, au défunt (notamment des notaires, gérants de fortunes, banques, etc.) ou envers

lesquels le défunt - ou la succession - avait des droits ou des prétentions appréciables en argent, sont tenus de délivrer à chaque héritier qui en fait la demande une attestation sur la nature et la valeur de ces éléments de la succession, ainsi que sur les dispositions prises à ce sujet pendant l'année précédant le décès, dans la mesure où cela est nécessaire pour déterminer le revenu du défunt ([art. 158 al. 1 LIFD](#)).

Si des motifs graves s'opposent à la révélation de tels éléments aux héritiers, le tiers pourra satisfaire à son obligation de fournir les indications demandées en les donnant directement à l'autorité chargée de l'inventaire ([art. 158 al. 2 LIFD](#)).

Bien que les dispositions cantonales soient semblables, elles sont pourtant parfois plus restrictives que celles de la LIFD.

En pratique, les indications et les renseignements obtenus en matière de taxation de l'IFD sont aussi utiles pour la taxation des impôts cantonaux et communaux.

4.6 Réserves relatives au secret professionnel

Il convient de relever que le **secret professionnel**, protégé légalement, est réservé expressément. Demeure également la possibilité de **s'opposer à la déclaration des prestations d'assurances** prévue à [l'art. 19 al. 1 LIA](#).

Seuls peuvent invoquer le secret professionnel les membres d'une profession auxquels la loi interdit de révéler un secret qui leur a été confié en vertu de leur profession ou dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de celle-ci.

Sont ainsi soumis à l'obligation du secret, d'une part les membres des professions (ecclésiastiques, avocats, défenseurs en justice, notaires, contrôleurs astreints au secret professionnel selon le droit des obligations, médecins, dentistes, pharmaciens, sages-femmes) mentionnées à [l'art. 321 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 \(CP\)](#), ainsi que leurs auxiliaires, et d'autre part les personnes astreintes au secret professionnel (secret bancaire) en vertu de [l'art. 47 de la Loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne du 8 novembre 1934 \(LB\)](#) ainsi que les personnes tenues au secret professionnel selon [l'art. 69 de la Loi fédérale sur les établissements financiers du 15 juin 2018 \(LE-Fin\)](#). Le contribuable astreint au secret professionnel ne peut donc être tenu de le lever en vue de sa taxation. Il devra cependant supporter les conséquences de son refus dans la mesure où il se verra taxé par appréciation sur un revenu plus élevé.

Quant à la réserve formulée à propos de « l'opposition à la déclaration des prestations d'assurances », elle signifie que l'assureur n'est pas obligé de donner des renseignements sur des prestations lorsque le preneur ou l'ayant droit s'y oppose, en vertu de [l'art. 19 LIA](#). En pareil cas, la prestation d'assurance en question est frappée de l'IA, au taux de 15 % pour les rentes viagères et les pensions, et au taux de 8 % pour les autres prestations d'assurances.

4.7 Evaluation et inspection

Tant selon le droit fédéral ([art. 123 al. 2 LIFD](#)) que le droit cantonal, les autorités de taxation peuvent, en vue d'établir des faits importants pour la taxation, faire examiner et expertiser les livres et la situation des revenus et de la fortune d'un contribuable ou d'une société en nom collectif ou en commandite. Il peut également procéder lui-même aux inspections nécessaires.

Quant aux contribuables et aux sociétés en nom collectif ou en commandite, ils sont tenus de soumettre les pièces nécessaires à l'autorité de taxation ou aux experts désignés par elle, et de lui faciliter l'examen de leur situation financière. Les experts doivent bien entendu observer le secret le plus absolu sur les affaires des contribuables ou des sociétés ayant fait l'objet de telles mesures. Le secret concerne tous les faits dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur fonction ([art. 110 LIFD](#) et [art. 39 al. 1 LHID](#)).

La procédure de taxation est en principe gratuite (déduction *a contrario* de l'[art. 123 al. 2 LIFD](#) et pour la procédure de réclamation, [art. 135 al. 3 LIFD](#)). Si, par sa faute, une personne assujettie à l'impôt ou astreinte à fournir des renseignements a nécessité un examen de ses livres du fait qu'elle n'a pas rempli les obligations qui lui incombent, les frais qui en résultent peuvent être mis à sa charge ([art. 123 al. 2 LIFD](#)).

4.8 Calcul dans le temps

Tant l'IFD que les impôts directs cantonaux et communaux sont des impôts dits périodiques. A ce sujet, la LIFD et la LHID précisent que les impôts sur le revenu et la fortune ainsi que les impôts sur le bénéfice et le capital sont **fixés et prélevés pour chaque période fiscale** ([art. 40 al. 2 LIFD](#) et [art. 15 al. 2 LHID](#) relatifs aux personnes physiques ainsi que l'[art. 79 al. 1 LIFD](#) et l'[art. 31 al. 1 LHID](#) relatifs aux personnes morales).

Pour ce faire, ils doivent également être calculés et taxés à intervalles réguliers. De sorte que tant leur taxation que leur perception se réfèrent donc forcément à un certain nombre de **périodes déterminées**, à savoir :

- la **période fiscale**. Elle comprend et délimite le laps de temps pour lequel l'impôt est dû. Pour les personnes physiques, la période fiscale correspond en général à l'année civile. Dans ce cas, on parle d'**année fiscale**. Pour les personnes morales, c'est toutefois l'**exercice commercial** qui vaut comme année fiscale, et cela indépendamment de l'année civile ([art. 79 al. 2 LIFD](#) et [art. 31 al. 2 LHID](#)). Celui-ci ne doit pas coïncider impérativement avec l'année civile.
- la **période de calcul**. Elle détermine la période au cours de laquelle est acquis le revenu et le bénéfice servant au calcul de l'impôt, autrement dit la détermination dans le temps de la base de calcul ;

Remarque

*En ce qui concerne la compétence organisationnelle en matière d'imposition, ce n'est pas un laps de temps mais un jour de référence qui est décisif (**jour déterminant**). Ainsi, en cas de mariage pendant la période fiscale, les deux époux sont taxés conjointement pour toute la période fiscale par le canton dans lequel ils ont leur domicile à la fin de la période fiscale ([art. 42 al. 1 LIFD](#) et [art. 18 al. 1 LHID](#)). En cas de divorce, de séparation judiciaire ou de fait, la situation au 31 décembre de la période fiscale est également prise en compte ([art. 42 al. 2 LIFD](#) et [art. 18 al. 2 LHID](#)).*

En revanche, en matière d'impôts sur la fortune et le capital, c'est la fortune ou le capital existant à un moment donné, en général à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement, qui est déterminant tant pour le calcul de l'impôt que pour la compétence d'imposer.

- la **période de taxation**. C'est la période pendant laquelle la taxation a normalement lieu.

Puisque tous les cantons appliquent le système *postnumerando*, l'ancienne appellation de « période de taxation » a été abandonnée au profit de la notion de « période fiscale ». Selon ce système la période fiscale et la période de taxation coïncident.

4.8.1 Impôts sur le revenu et sur le bénéfice

Les impôts sur le revenu et sur le bénéfice font en outre intervenir la notion de période de calcul. Cette période de calcul correspond au laps de temps pendant lequel se réalise ou se constitue le revenu ou le bénéfice déterminant.

Tous les régimes fiscaux suisses utilisent **une seule méthode d'imposition dans le temps** pour ordonner les rapports entre ces diverses périodes, à savoir la **taxation annuelle sur la base du revenu ou du bénéfice effectivement acquis** (appelée aussi communément méthode *postnumerando*).

Le système *postnumerando* se caractérise par le fait que l'impôt est prélevé pour chaque période fiscale, et surtout que **la période de calcul coïncide avec la période fiscale**.

2022	2023
<p>période fiscale période de calcul prélèvement d'acomptes provisionnels</p>	<p>déclaration d'impôt taxation et décompte final</p>

L'impôt est donc calculé sur la base du revenu ou du bénéfice effectivement obtenu au cours de l'année fiscale respectivement de l'exercice considéré, et ne peut par conséquent être déterminé et perçu que l'année suivante (d'où le nom de taxation dite **postnumerando**). Cette méthode est la plus proche du principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique ([art. 127 al. 2 Cst.](#)).

Exemple (personnes physiques)

La déclaration pour l'année fiscale 2022 sera remplie par le contribuable en 2023. La procédure de taxation (dépôt de la déclaration et détermination de l'impôt) ne peut en effet avoir lieu qu'en 2023, soit après l'écoulement de la période fiscale 2022.

Le contribuable paiera donc en principe en 2023 l'impôt sur le revenu définitif dû pour l'année 2022 (resp. la différence entre le montant effectivement dû et le montant éventuellement déjà payé), calculé sur la base de son revenu effectivement acquis en 2022.

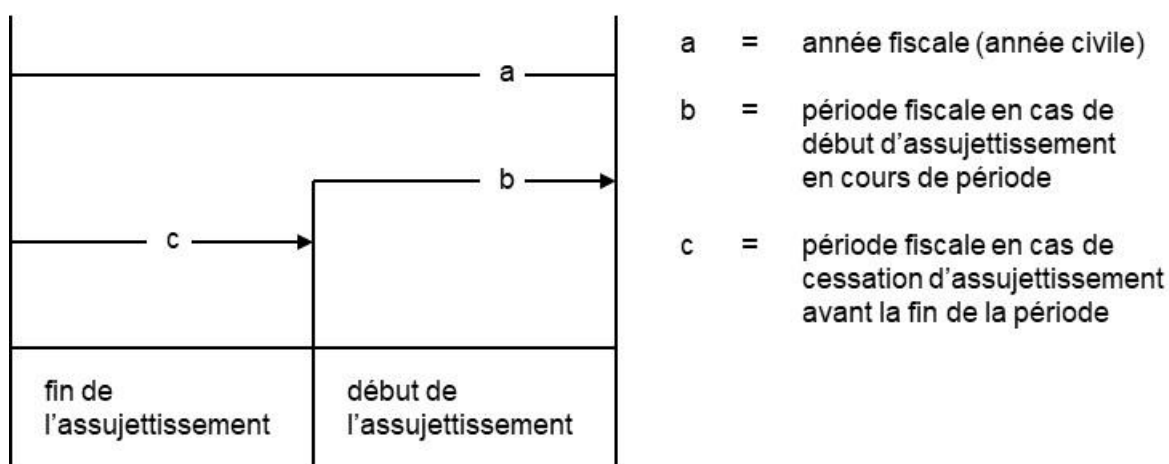
4.8.1.1 Début ou fin de l'assujettissement en cours de période

Tant la LIFD que les lois cantonales prévoient dans certains cas des **exceptions** aux principes sur l'assujettissement à l'impôt pendant toute l'année que nous venons de voir dans les pages précédentes. L'une de ces exceptions concerne les cas où les **conditions de l'assujettissement** ne se sont réalisées que pendant une partie de la période fiscale, du fait qu'elles :

- **n'ont pris naissance que dans le courant de l'année fiscale** (par ex. lors de l'arrivée du contribuable en Suisse) ;
- **n'ont pas duré pendant toute l'année ou la période fiscale ou de calcul** (par ex. en cas de décès ou de départ du contribuable à l'étranger).

En cas de début ou de fin de l'assujettissement en cours de période, la question se pose en effet de savoir comment le contribuable va être imposé pour cette année fiscale.

Lorsque l'assujettissement n'a pas duré toute l'année, le contribuable ne devra bien entendu acquitter l'impôt dû que pour le temps écoulé entre le début de son assujettissement et la fin de l'année fiscale en question, ou entre le début de l'année fiscale et le jour de la fin de son assujettissement (assujettissement inférieur à une année).



On peut évidemment se demander comment le revenu déterminant sera alors calculé.

Tous les cantons font usage du système de calcul *postnumerando* annuel, fondé sur le revenu effectivement acquis. Si l'assujettissement à l'impôt n'existe que pendant une partie de la période fiscale, l'impôt sera prélevé sur les revenus effectivement obtenus durant cette période ([art. 40 al. 3 LIFD](#) et [art. 15 al. 3 LHID](#)).

En revanche, s'agissant du **taux d'impôt** à appliquer, toutes les lois fiscales précisent qu'il est déterminé sur la base d'une conversion sur douze mois des revenus à caractère périodique (le salaire ou une rente par exemple), même si l'assujettissement n'a pas duré une année complète.

La formule de **conversion sur une année** pour les revenus périodiques des personnes physiques est la suivante :

$$\text{revenu (périodique) déterminant pour le taux} = \frac{\text{revenu périodique acquis}}{\text{nombre de jours de l'assujettissement}} \times 360$$

La formule de conversion sert à estimer le revenu annuel (théorique) sur la base des revenus effectivement acquis périodiques.

Etant donné que les **saliariés** touchent un revenu périodique (salaire), on peut se baser sur le revenu annuel théorique (revenu mensuel × 12).

En ce qui concerne les **indépendants**, si la durée de l'assujettissement ou de l'exercice commercial est inférieure à douze mois, le taux de l'impôt est calculé sur la base des bénéfices ordinaires convertis sur une année.

Les éléments non périodiques du revenu des contribuables, qu'ils soient salariés ou indépendants, ne sont jamais convertis en revenus annuels.

Une fois calculé, le revenu annuel sert uniquement à établir le taux d'impôt déterminant qui sera ensuite appliqué au revenu effectivement acquis au cours de la période considérée. Si tel n'était pas le cas, les contribuables arrivant dans le canton (en Suisse) ou partant à l'étranger en cours de période seraient avantagés – en raison de la progressivité du tarif – par rapport à tous les autres contribuables assujettis pendant toute l'année déjà dans le territoire fiscal considéré.

Exemple

Arrivée en Suisse (début de l'assujettissement) au 1^{er} juillet 2022, salaire mensuel CHF 5'000, pas d'autres revenus.

Pour l'année fiscale 2022, le revenu imposable sera donc de CHF 30'000 (salaires entre juillet et décembre 2022), auquel sera appliqué le taux d'impôt correspondant à un revenu annuel virtuel de CHF 60'000.

Appliquée pour déterminer dans certains cas l'impôt sur le revenu des personnes physiques, cette méthode s'applique parfois également en matière d'imposition du bénéfice des personnes morales. Mais cela n'est pas toujours le cas. En effet, dans un système de taxation faisant appel à un **tarif proportionnel** (taux fixe), tel qu'il est appliqué par l'IFD et par la majorité des cantons, la durée exacte de l'assujettissement n'a pas d'influence directe sur le montant de l'impôt sur le bénéfice. Par ailleurs, en présence d'un **barème progressif** tel qu'il est encore appliqué dans quelques cantons (barème purement progressif ou à trois paliers en fonction du rendement), la notion de laps de temps entre à nouveau en ligne de compte. Lorsque l'exercice comprend plus ou moins de douze mois, le bénéfice net imposable devra donc être calculé sur la base d'un résultat annuel afin de déterminer le taux de l'impôt. Pour ce faire, les bénéfices ordinaires seront alors convertis en bénéfice annuel, calculé sur douze mois ([art. 31 al. 2 LHID](#)).

4.8.1.2 Transfert du domicile d'un canton à l'autre en cours de période

Pour les personnes physiques, depuis l'application de la méthode **postnumerando** dans toute la Suisse, un changement de domicile dans un autre canton est simple, puisqu'il ne déclenche pas d'assujettissement en cours d'année. L'assujettissement est fondé sur le rattachement personnel pour toute la période fiscale en cours dans le canton où le contribuable est domicilié à la fin de cette période. ([art. 105 al. 1 LIFD](#) et [art. 4b al. 1 LHID](#)).

Cela signifie qu'en cas de déménagement d'un canton (canton de départ) dans un autre (canton d'accueil) dans le courant de l'année, le contribuable sera **assujetti pour toute l'année considérée dans son nouveau canton de domicile**. En conséquence de quoi le contribuable qui se trouve dans cette situation devra s'acquitter de ses impôts pour toute l'année dans son canton d'accueil et ne doit aucun impôt dans son canton de départ. Les éventuels acomptes provisionnels qu'il aurait déjà payés dans son ancien canton sont remboursés à l'assujetti si celui-ci prouve qu'il a élu domicile dans un autre

canton et n'a de ce fait pas quitté la Suisse. Les principes de calcul développés plus haut sous le *chiffre 4.8.1.1* ci-devant ne s'appliquent donc pas.

Les personnes morales qui viendraient à transférer leur siège ou leur administration effective d'un canton à l'autre en cours de période sont imposées, pour l'IFD, dans le canton où elles possédaient leur siège ou leur administration effective à la fin de leur période fiscale ou de l'assujettissement ([art. 105 al. 3 LIFD](#)).

En revanche, pour ce qui est des impôts cantonaux, la LHID prévoit des dispositions différentes qui s'appliquent à tous les cantons. Ainsi, dans le cas du transfert du siège ou de l'administration effective d'un canton à un autre au cours d'une période fiscale, la personne morale est assujettie à l'impôt dans ces cantons pour la période fiscale entière. L'autorité de taxation est celle du canton du siège ou de l'administration effective à la fin de la période fiscale ([art. 22 al. 1 LHID](#)).

Le bénéfice et le capital sont répartis entre les cantons concernés conformément aux règles du droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale, applicables par analogie ([art. 22 al. 3 LHID](#)).

4.8.2 Impôts sur la fortune ou sur le capital

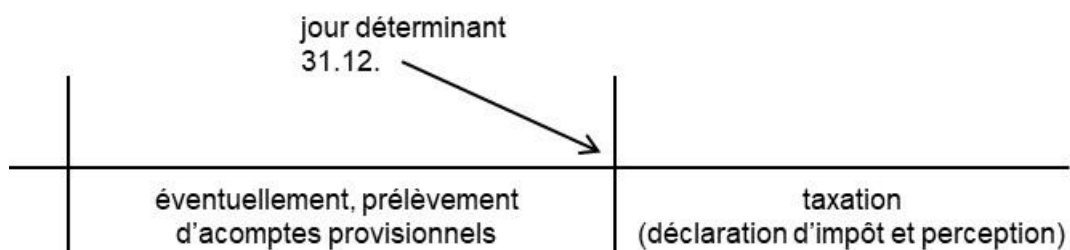
Tout comme les impôts sur le revenu ou le bénéfice, les impôts cantonaux et communaux sur la fortune ou le capital sont **taxés et prélevés chaque année**.

La notion de période de calcul n'entre toutefois pas en considération car la fortune ou le capital imposables sont en effet calculés sur la base de l'état et de la valeur de la fortune ou du capital et des réserves existant à un certain moment, appelé le « **jour déterminant** ».

La taxation intervient en principe chaque année sur la base de la **fortune existant à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement** ([art. 17 LHID](#)) respectivement sur la base du **capital existant** à la fin de la période fiscale (de l'exercice commercial ; [art. 31 al. 4 LHID](#)).

La taxation s'effectue donc de nouveau après-coup, au début de l'année suivante.

période fiscale = année fiscale (exercice commercial)



Exemple (personnes physiques)

La déclaration d'impôt pour l'année fiscale 2022 sera remplie par le contribuable en 2023.

La procédure de taxation (dépôt de la déclaration et détermination de l'impôt) ne pourra en effet avoir lieu qu'en 2023, soit après l'écoulement de la période fiscale.

En 2023, le contribuable paiera donc l'impôt sur la fortune dû pour l'année 2022, calculé sur la base de sa fortune existante à fin 2022.

Ces dispositions sont applicables par analogie aux personnes morales s'agissant de l'impôt sur le capital.

Si l'assujettissement ne dure pas pendant toute l'année fiscale, l'impôt est réduit de façon correspondante (*pro rata temporis*).

Pour les exercices commerciaux des personnes morales qui comprennent plus ou moins de douze mois, l'impôt dû sera respectivement majoré ou réduit *pro rata temporis*.

5 TAXATION D'OFFICE

5.1 Généralités

Tant sur le plan fédéral que sur le plan cantonal, la **taxation d'office** (ou par appréciation) est un moyen mis à disposition de l'autorité fiscale en vue d'assurer une application correcte de la loi dans les cas douteux, lorsqu'une taxation exacte n'est pas possible par la procédure ordinaire ([art. 130 al. 2 LIFD](#) et [art. 46 al. 3 LHID](#)). Elle n'est donc pas une pénalité ou une sanction infligée au contribuable, mais le moyen de parvenir à une taxation complète et exacte.

La taxation n'est effectuée d'office que si le contribuable n'a pas, malgré les rappels, satisfait – ou alors de façon insuffisante – ses obligations de participation ou si pour d'autres raisons les éléments imposables ne peuvent pas être établis de manière certaine. La culpabilité du contribuable n'est donc pas requise.

L'autorité compétente doit notamment effectuer la taxation d'office lorsque le contribuable :

- ne dépose pas de déclaration ;
- ne complète pas en temps utile sa déclaration malgré l'invitation qui lui en est faite ;
- ne donne pas suite à une demande de renseignements ;
- ne produit pas de livres ou ne produit que des livres inutilisables pour la détermination des éléments imposables, bien qu'étant astreint à tenir une comptabilité ;
- ne joint pas les pièces justificatives requises ou ne peut pas les joindre (par exemple parce qu'il n'a pas reçu de certificat de salaire ou parce que les documents ont été détruits par un incendie ou une inondation).

La LIFD prévoit différentes méthodes pour effectuer cette taxation par appréciation. L'autorité de taxation peut en effet prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable ([art. 130 al. 2 LIFD](#)).

Une taxation d'office doit être effectuée lorsque les faits essentiels pour la détermination des éléments imposables restent encore obscurs ou incertains après la clôture de la procédure d'enquête et que, par conséquent, subsistent des lacunes relatives à l'enquête.

L'exécution proprement dite de la taxation d'office se fait par le fisc de **manière réglementaire**. Le contribuable doit en effet être imposé complètement, mais pas plus sévèrement que ne l'exige en réalité sa situation. Il convient donc d'éviter que cette procédure aboutisse à une taxation plus élevée qu'elle n'aurait dû l'être dans des conditions normales.

La taxation d'office doit partir de données admissibles et se rapprocher autant que possible de la situation réelle. S'il n'existe pas d'indices concluants, on se fondera sur des faits d'expérience, tels que l'étendue et la rentabilité du commerce ou de l'exploitation ou d'après la dépense du contribuable pour lui-même et pour sa famille (*cf. chiffres 5.2 et 5.3*).

A moins de circonstances spéciales, le contribuable doit être taxé au moins aussi haut que tout autre qui, ayant un revenu connu de l'autorité de taxation, vit dans une situation analogue et exerce son

activité à but lucratif dans des conditions analogues. La taxation d'office se fonde nécessairement sur des présomptions et échappe donc à toute démonstration.

Par ailleurs, en cas de taxation d'office, le droit de réclamation et/ou de recours peut subir une restriction par rapport à ce qui se passe avec la taxation ordinaire. La LIFD et la LHID prévoient en effet une **restriction du droit de réclamation et de recours**, en ce sens que le contribuable qui a été taxé d'office ne peut déposer une réclamation uniquement au motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit en outre être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve ([art. 132 al. 3 LIFD](#) et [art. 48 al. 2 LHID](#)).

En outre, s'il apparaît lors de la taxation d'office que la différence entre le revenu déclaré et celui qui a été fixé d'office est tellement importante que le contribuable devait savoir que ses indications étaient fausses ou incomplètes, le fisc est en droit de supposer que le contribuable avait aussi la volonté d'obtenir une taxation trop faible et qu'il s'est donc rendu coupable d'une tentative de soustraction d'impôt.

De même, le contribuable qui, malgré sommation, n'a pas remis de déclaration d'impôt et se voit ainsi taxé d'office, commet une soustraction consommée lorsqu'il accepte tacitement une taxation d'office manifestement insuffisante, c.-à-d. fixée trop bas, et qu'il omet de demander de lui-même la rectification de celle-ci.

Lorsqu'une taxation d'office s'avère avoir été trop faiblement estimée, un impôt complémentaire sera prélevé. Si le contribuable a provoqué la taxation d'office, intentionnellement ou par négligence, il peut s'exposer à des sanctions pour évasion fiscale.

5.2 Tenue d'une comptabilité

Tant sur le plan fédéral que sur le plan cantonal, le fisc a le droit de s'écarter de la comptabilité présentée par le contribuable et de procéder – pour déterminer le rendement commercial – à une taxation d'office par évaluation sur la base des chiffres donnés par l'expérience (*cf. chiffre 5.3*).

Cela est notamment appliqué dans les cas suivants lorsque :

- les livres ne sont pas tenus régulièrement ;
- la comptabilité produite se révèle incomplète, indépendamment du fait que le contribuable soit ou non astreint à tenir une comptabilité et présenter des comptes en vertu de l'[art. 957 CO](#) ;
- il existe des raisons sérieuses de mettre en doute l'exactitude des écritures comptables présentées ;
- il est manifeste – bien que la comptabilité soit formellement correcte – que les résultats comptabilisés ne concordent pas, quant au fond, avec l'état réel des faits et que le contribuable n'est pas à même de démontrer l'existence de circonstances particulières justifiant suffisamment cet écart.

Si la comptabilité est tenue régulièrement, elle plaide en faveur d'une exactitude matérielle. Cette présomption peut être renversée par exemple par la preuve que la comptabilité n'a pas été tenue correctement ou complètement.¹⁷

5.3 Coefficients expérimentaux

Pour pouvoir déterminer par appréciation le bénéfice d'une entreprise ou le revenu de l'activité lucrative d'un indépendant, le fisc va se fonder sur des coefficients expérimentaux et les appliquer en se basant sur des chiffres exacts tirés de la comptabilité ou du moins pouvant être exactement déterminés (total des salaires, frais pour matériel, chiffre d'affaires, etc.).

Tant en matière d'IFD que d'impôts cantonaux, l'autorité de taxation utilise en particulier des coefficients expérimentaux tout d'abord comme moyen de contrôle pour vérifier les résultats ressortant des comptabilités présentées, et ensuite comme moyen auxiliaire pour taxer par appréciation (taxer d'office) les contribuables qui ne tiennent pas de comptabilité ou dont la comptabilité doit être refusée parce qu'elle n'est pas probante.

Ces coefficients se déduisent en premier lieu du rapport en pourcent qui existe entre le bénéfice brut ou net et le produit des ventes de marchandises (chiffre d'affaires).

De même, le chiffre d'affaires peut être également déterminé en partant des matières utilisées, des frais généraux ou du nombre de personnes occupées dans l'entreprise, ou bien encore par le calcul de certaines dépenses d'exploitation sur la base du chiffre d'affaires.

¹⁷ Cf. Jugement du Tribunal fédéral 2C_554/2013, 2C_555/2013 du 30 janvier 2014 (E.2.1.) ainsi que l'Arrêt du Tribunal fédéral (ATF) 134 II 207 (E.3.3).

6 DÉCISION DE TAXATION

Avec la **décision de taxation**, les autorités compétentes fixent les éléments imposables déterminants (revenu et bénéfice net imposables), le taux d'imposition ainsi que le montant d'impôt à payer pour l'année considérée ([art. 131 al. 1 LIFD](#) en lien avec l'[art. 116 al. 1 LIFD](#) ainsi que l'[art. 46 al 2 LHID](#) en relation avec l'[art. 41 al. 3 LHID](#)). Aussi bien en matière d'IFD que d'impôts cantonaux, une fois établie, la décision de taxation est notifiée par écrit au contribuable.

Les **divergences** relatives à la déclaration d'impôt **doivent être annoncées** lors de la notification de la décision, si cela n'a pas été fait au préalable au contribuable, notamment lors des négociations de taxation ([art. 131 al. 2 LIFD](#) et [art. 46 al 2 LHID](#)).

Si le lieu de séjour du contribuable n'est pas connu ou s'il se trouve à l'étranger et qu'il n'a pas désigné de représentant en Suisse l'autorité de taxation peut publier la décision concernée dans la feuille cantonale. La publication a ainsi force de loi et tient lieu de notification de la taxation, élément important pour fixer le début des délais de réclamation.

Cette décision de taxation doit en outre indiquer au contribuable qu'il a la possibilité de faire **réclamation**, c'est-à-dire la possibilité de contester la taxation. Les **voies de droit** doivent être indiquées dans la notification de taxation, notamment le délai et la forme d'opposition (par écrit, comprenant la signature de l'opposant ou de son représentant) ainsi que les autorités auprès desquelles il doit adresser sa réclamation. En matière d'IFD, la réclamation doit être déposée dans les 30 jours, le délai commençant à courir dès le lendemain de la notification de la décision ([art. 132](#) et [133 LIFD](#), concernant les impôts cantonaux et communaux voir [art. 48 LHID](#)).

Les autres voies de droit et instances jusqu'au TF sont réglées, pour la **procédure de recours** aux [art. 140 à 146 LIFD](#) en matière d'IFD ainsi qu'aux [art. 50](#) et [art. 73 LHID](#) en matière d'impôts cantonaux et communaux.¹⁸

Les délais de recours sont fixés par la loi et ne sont donc **pas extensibles**, contrairement à un délai fixé par l'autorité ([art. 119 al. 1 LHID](#)). Si aucune réclamation n'a été déposée dans les délais contre la décision de taxation dûment notifiée, celle-ci **entre en force**.

Les taxations qui sont entrées en force peuvent encore être modifiées – en faveur du contribuable – lorsqu'il existe des motifs de révision corrigeant une surtaxation. En cas de taxation trop basse, celle-ci est corrigée – au détriment du contribuable – au moyen d'une taxe supplémentaire ([art. 147 à 149](#) et [art. 151 et 153a LIFD](#) ainsi que l'[art. 51](#) et les [art. 53 à 53a al. 1 LHID](#)). De simples erreurs de calcul et de transcription peuvent être corrigées par l'autorité qui les a commises ([art. 150 LIFD](#) et [art. 52 LHID](#)).

Les législations cantonales ne présentent pas de divergences notables. Le délai de réclamation et de recours est également de 30 jours dans tous les cantons.

En règle générale, la taxation est à nouveau notifiée en même temps que le bordereau lorsque la déclaration n'a pas été modifiée.

¹⁸ Pour de plus amples détails au sujet des voies de droit et de réclamation, voir l'article « Voies de droit (taxation en matière d'impôts sur le revenu et la fortune) », dans le recueil [Informations fiscales](#), registre E.

En pratique, la plupart des cantons notifient également la taxation indépendamment du bordereau lorsqu'elle s'écarte de la déclaration. Ils ne sont alors pas tenus d'indiquer le montant de l'impôt, mais mentionnent les éléments imposables, les motifs de la modification, le délai et les voies de recours, ainsi que l'autorité à qui il convient de s'adresser.

7 PRESCRIPTION DE TAXATION

Toutes les lois fiscales suisses prévoient que le **droit d'engager une procédure de taxation**, une **poursuite pénale** pour fraude fiscale ou encore une **procédure de recouvrement** de l'impôt ne peuvent plus être appliquées après un certain laps de temps. Ce délai de prescription sert l'intérêt public de la **sécurité du droit** et de la paix juridique puisque, par exemple, plus les faits sont anciens, plus les preuves sont difficiles à établir.

Pour cette raison, les droits et les créances se prescrivent, c'est-à-dire qu'ils perdent leur valeur avec le temps. La prescription éteint non seulement les droits des administrés contre l'Etat, mais aussi les droits de l'Etat contre les administrés.

Les délais de prescription ne peuvent pas être prolongés, mais ils peuvent en revanche **être suspendus** ou **interrompus**. Le temps d'attente ne peut pas être compris dans la durée de prescription. La prescription court pour le reste de la période si le motif d'empêchement est supprimé. Le délai de prescription légal déjà écoulé reste ainsi valable. C'est le cas en droit fiscal, entre autres lors d'une procédure de réclamation, de recours ou de révision, aussi longtemps que la créance fiscale est garantie ou ajourné et pour autant que le contribuable ou qu'une éventuelle personne solidairement responsable ne réside pas en Suisse.

Si une prescription est interrompue, un nouveau délai recommence depuis le début, le temps écoulé avant l'interruption ne comptant plus.

La procédure ne peut toutefois pas être interrompue aussi souvent que souhaité. C'est pourquoi la plupart des lois prévoient, en plus de la **prescription ordinaire** (ou **relative**), un **délai** de prescription **absolue** qui indique dans quel laps de temps maximal une procédure doit absolument être terminée.

En ce qui concerne plus particulièrement le droit de taxer – à savoir le droit d'engager une procédure de taxation ordinaire dont l'ouverture est constituée par l'envoi au contribuable du formulaire de déclaration – les dispositions légales relatives à la prescription sont identiques du point de vue du contenu aussi bien en ce qui concerne l'IFD que les impôts cantonaux et communaux ([art. 120 al. 1 LIFD](#) et [art. 47 al. 1 LHID](#)). Le droit de taxer **s'éteint en effet par 5 ans à compter de la fin de la période fiscale**.

Il s'agit là d'une **prescription relative**. En effet, la prescription **ne commence pas** ou est **suspendue** aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour (et qu'il ne peut dès lors être poursuivi). La prescription continue à courir dès que le motif de suspension disparaît.

En outre, la prescription peut aussi être **interrompue**, c.-à-d. qu'un **nouveau délai de prescription recommence à courir**, notamment suite à une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt portant à la connaissance du contribuable ou d'une personne solidairement responsable ([art. 120 al. 3 LIFD](#)). Cela inclut, par exemple, la livraison de la déclaration d'impôt, la demande pour compléter les annexes à la déclaration d'impôt, et déjà la simple communication que la taxation sera faite à une date ultérieure. Le délai de prescription recommence également à courir avec tout acte de procédure tendant à la poursuite de la contravention ou du délit fiscal, qu'il s'agisse du contribuable ou d'éventuels autres participants.

Le droit d'imposition se prescrit dans tous les cas **15 ans après la fin de la période fiscale** (prescription absolue, [art. 120 al. 4 LIFD](#) et [art. 47 al. 1 LHID](#)).

Remarque

Concernant la **prescription** relative et absolue des créances fiscales ayant fait l'objet d'une taxation entrée en force, voir l'[art. 121 LIFD](#) et l'[art. 47 al. 2 LHID](#).

Il y aussi des **délais de péremption**. Leurs caractéristiques principales, contrairement à la prescription, sont de ne pouvoir être ni suspendus ni interrompus. Le délai de 10 ans à l'expiration de la période fiscale pour l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt, de même que celui de 15 ans après l'expiration de la période fiscale pour fixer le rappel d'impôt sont de tels délais de péremption ([art. 152 LIFD](#) ainsi que l'[art. 53 al. 2 et 3 LHID](#)). Toutefois, l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt ou pour délit fiscal demeure réservée.

* * * * *

8 ANNEXE : EXEMPLE DE CERTIFICAT DE SALAIRE

A Lohnausweis – Certificat de salaire – Certificato di salario																																																													
B Rentenbescheinigung – Attestation de rentes – Attestazione delle rendite																																																													
C AHV-Nr. – No AVS – N. AVS Geburtsdatum – Date de naissance – Data di nascita	F Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort Transport gratuit entre le domicile et le lieu de travail Transporto gratuito dal domicilio al luogo di lavoro																																																												
D Jahr – Année – Anno	E von – du – dal bis – au – al																																																												
G Kantinenverpflegung/Lunch-Checks Repas à la cantine/chèque-repas Pasti alla mensa/buoni pasto																																																													
H																																																													
<table border="1"> <tr> <td>1. Lohn /soweit nicht unter Ziffer 2-7 aufzuführen /Rente Salaire /qui ne concerne pas les chiffres 2 à 7 ci-dessous /Rente Salario /se non da indicare sotto cifre da 2 a 7 più sotto /Rendita</td> <td></td> <td>Nur ganze Frankenbeträge Que des montants entiers Unicamente importi interi</td> </tr> <tr> <td>2. Gehaltsnebenleistungen 2.1 Verpflegung, Unterkunft – Pension, logement – Vitto, alloggio Prestations salariales accessoires Prestazioni accessorie al salario</td> <td>+ 2.2 Privatanteil Geschäftsfahrzeug – Part privée voiture de service – Quota privata automobile di servizio 2.3 Andere – Autres – Altre Art – Genre – Genere</td> <td></td> </tr> <tr> <td>3. Unregelmässige Leistungen – Prestations non périodiques – Prestazioni aperiodiche Art – Genre – Genere</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>4. Kapitaleleistungen – Prestations en capital – Prestazioni in capitale Art – Genre – Genere</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>5. Beteiligungsrechte gemäss Beiblatt – Droits de participation selon annexe – Diritti di partecipazione secondo allegato</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>6. Verwaltungsratsentschädigungen – Indemnités des membres de l'administration – Indennità dei membri di consigli d'amministrazione</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>7. Andere Leistungen – Autres prestations – Altre prestazioni Art – Genre – Genere</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>8. Bruttolohn total / Rente – Salaire brut total / Rente – Salario lordo totale / Rendita</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>9. Beiträge AHV/VEQ/ALW/NUV – Cotisations AVS/AI/AG/AC/AANP – Contributi AVS/AI/PG/AD/AINP</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>10. Berufliche Vorsorge 2. Säule 10.1 Ordentliche Beiträge – Cotisations ordinaires – Contributi ordinari Prévoyance professionnelle 2^e pilier Previdenza professionale 2^o pilastro 10.2 Beiträge für den Einkauf – Cotisations pour le rachat – Contributi per il riscatto</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>11. Nettolohn/Rente – Salaire net/Rente – Salario netto/Rendita</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="3">In die Steuererklärung übertragen – A reporter sur la déclaration d'impôt – Da riportare nella dichiarazione d'imposta</td> </tr> <tr> <td>12. Quellensteuerabzug – Retenue de l'impôt à la source – Ritenuta d'imposta alla fonte</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>13. Spesenvergütungen – Allocations pour frais – Indennità per spese Nicht im Bruttolohn (gemäss Ziffer 8) enthalten – Non comprises dans le salaire brut (au chiffre 8) – Non comprese nel salario lordo (sotto cifra 8)</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>13.1 Effektive Spesen 13.1.1 Reise, Verpflegung, Übernachtung – Voyage, repas, nuitées – Viaggio, vitto, alloggio Frais effectifs Spese effettive 13.1.2 Öbrige – Autres – Altre Art – Genre – Genere</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>13.2 Pauschalspesen 13.2.1 Repräsentation – Représentation – Rappresentanza Frais forfaitaires Spese forfetarie 13.2.2 Auto – Voiture – Automobile 13.2.3 Öbrige – Autres – Altre Art – Genre – Genere</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>13.3 Beiträge an die Weiterbildung – Contributions au perfectionnement – Contributi per il perfezionamento</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>14. Weitere Gehaltsnebenleistungen Art Autres prestations salariales accessoires Genre Altre prestazioni accessorie al salario Genre</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>15. Bemerkungen Observations Osservazioni</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>I Ort und Datum – Lieu et date – Luogo e data Die Richtigkeit und Vollständigkeit bestätigt incl. genauer Anschrift und Telefonnummer des Arbeitgebers Certifié exact et complet y.c. adresse et numéro de téléphone exacts de l'employeur Certificato esatto e completo compresi indirizzo e numero di telefono esatti del datore di lavoro</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		1. Lohn /soweit nicht unter Ziffer 2-7 aufzuführen /Rente Salaire /qui ne concerne pas les chiffres 2 à 7 ci-dessous /Rente Salario /se non da indicare sotto cifre da 2 a 7 più sotto /Rendita		Nur ganze Frankenbeträge Que des montants entiers Unicamente importi interi	2. Gehaltsnebenleistungen 2.1 Verpflegung, Unterkunft – Pension, logement – Vitto, alloggio Prestations salariales accessoires Prestazioni accessorie al salario	+ 2.2 Privatanteil Geschäftsfahrzeug – Part privée voiture de service – Quota privata automobile di servizio 2.3 Andere – Autres – Altre Art – Genre – Genere		3. Unregelmässige Leistungen – Prestations non périodiques – Prestazioni aperiodiche Art – Genre – Genere			4. Kapitaleleistungen – Prestations en capital – Prestazioni in capitale Art – Genre – Genere			5. Beteiligungsrechte gemäss Beiblatt – Droits de participation selon annexe – Diritti di partecipazione secondo allegato			6. Verwaltungsratsentschädigungen – Indemnités des membres de l'administration – Indennità dei membri di consigli d'amministrazione			7. Andere Leistungen – Autres prestations – Altre prestazioni Art – Genre – Genere			8. Bruttolohn total / Rente – Salaire brut total / Rente – Salario lordo totale / Rendita			9. Beiträge AHV/VEQ/ALW/NUV – Cotisations AVS/AI/AG/AC/AANP – Contributi AVS/AI/PG/AD/AINP			10. Berufliche Vorsorge 2. Säule 10.1 Ordentliche Beiträge – Cotisations ordinaires – Contributi ordinari Prévoyance professionnelle 2 ^e pilier Previdenza professionale 2 ^o pilastro 10.2 Beiträge für den Einkauf – Cotisations pour le rachat – Contributi per il riscatto			11. Nettolohn/Rente – Salaire net/Rente – Salario netto/Rendita			In die Steuererklärung übertragen – A reporter sur la déclaration d'impôt – Da riportare nella dichiarazione d'imposta			12. Quellensteuerabzug – Retenue de l'impôt à la source – Ritenuta d'imposta alla fonte			13. Spesenvergütungen – Allocations pour frais – Indennità per spese Nicht im Bruttolohn (gemäss Ziffer 8) enthalten – Non comprises dans le salaire brut (au chiffre 8) – Non comprese nel salario lordo (sotto cifra 8)			13.1 Effektive Spesen 13.1.1 Reise, Verpflegung, Übernachtung – Voyage, repas, nuitées – Viaggio, vitto, alloggio Frais effectifs Spese effettive 13.1.2 Öbrige – Autres – Altre Art – Genre – Genere			13.2 Pauschalspesen 13.2.1 Repräsentation – Représentation – Rappresentanza Frais forfaitaires Spese forfetarie 13.2.2 Auto – Voiture – Automobile 13.2.3 Öbrige – Autres – Altre Art – Genre – Genere			13.3 Beiträge an die Weiterbildung – Contributions au perfectionnement – Contributi per il perfezionamento			14. Weitere Gehaltsnebenleistungen Art Autres prestations salariales accessoires Genre Altre prestazioni accessorie al salario Genre			15. Bemerkungen Observations Osservazioni			I Ort und Datum – Lieu et date – Luogo e data Die Richtigkeit und Vollständigkeit bestätigt incl. genauer Anschrift und Telefonnummer des Arbeitgebers Certifié exact et complet y.c. adresse et numéro de téléphone exacts de l'employeur Certificato esatto e completo compresi indirizzo e numero di telefono esatti del datore di lavoro		
1. Lohn /soweit nicht unter Ziffer 2-7 aufzuführen /Rente Salaire /qui ne concerne pas les chiffres 2 à 7 ci-dessous /Rente Salario /se non da indicare sotto cifre da 2 a 7 più sotto /Rendita		Nur ganze Frankenbeträge Que des montants entiers Unicamente importi interi																																																											
2. Gehaltsnebenleistungen 2.1 Verpflegung, Unterkunft – Pension, logement – Vitto, alloggio Prestations salariales accessoires Prestazioni accessorie al salario	+ 2.2 Privatanteil Geschäftsfahrzeug – Part privée voiture de service – Quota privata automobile di servizio 2.3 Andere – Autres – Altre Art – Genre – Genere																																																												
3. Unregelmässige Leistungen – Prestations non périodiques – Prestazioni aperiodiche Art – Genre – Genere																																																													
4. Kapitaleleistungen – Prestations en capital – Prestazioni in capitale Art – Genre – Genere																																																													
5. Beteiligungsrechte gemäss Beiblatt – Droits de participation selon annexe – Diritti di partecipazione secondo allegato																																																													
6. Verwaltungsratsentschädigungen – Indemnités des membres de l'administration – Indennità dei membri di consigli d'amministrazione																																																													
7. Andere Leistungen – Autres prestations – Altre prestazioni Art – Genre – Genere																																																													
8. Bruttolohn total / Rente – Salaire brut total / Rente – Salario lordo totale / Rendita																																																													
9. Beiträge AHV/VEQ/ALW/NUV – Cotisations AVS/AI/AG/AC/AANP – Contributi AVS/AI/PG/AD/AINP																																																													
10. Berufliche Vorsorge 2. Säule 10.1 Ordentliche Beiträge – Cotisations ordinaires – Contributi ordinari Prévoyance professionnelle 2 ^e pilier Previdenza professionale 2 ^o pilastro 10.2 Beiträge für den Einkauf – Cotisations pour le rachat – Contributi per il riscatto																																																													
11. Nettolohn/Rente – Salaire net/Rente – Salario netto/Rendita																																																													
In die Steuererklärung übertragen – A reporter sur la déclaration d'impôt – Da riportare nella dichiarazione d'imposta																																																													
12. Quellensteuerabzug – Retenue de l'impôt à la source – Ritenuta d'imposta alla fonte																																																													
13. Spesenvergütungen – Allocations pour frais – Indennità per spese Nicht im Bruttolohn (gemäss Ziffer 8) enthalten – Non comprises dans le salaire brut (au chiffre 8) – Non comprese nel salario lordo (sotto cifra 8)																																																													
13.1 Effektive Spesen 13.1.1 Reise, Verpflegung, Übernachtung – Voyage, repas, nuitées – Viaggio, vitto, alloggio Frais effectifs Spese effettive 13.1.2 Öbrige – Autres – Altre Art – Genre – Genere																																																													
13.2 Pauschalspesen 13.2.1 Repräsentation – Représentation – Rappresentanza Frais forfaitaires Spese forfetarie 13.2.2 Auto – Voiture – Automobile 13.2.3 Öbrige – Autres – Altre Art – Genre – Genere																																																													
13.3 Beiträge an die Weiterbildung – Contributions au perfectionnement – Contributi per il perfezionamento																																																													
14. Weitere Gehaltsnebenleistungen Art Autres prestations salariales accessoires Genre Altre prestazioni accessorie al salario Genre																																																													
15. Bemerkungen Observations Osservazioni																																																													
I Ort und Datum – Lieu et date – Luogo e data Die Richtigkeit und Vollständigkeit bestätigt incl. genauer Anschrift und Telefonnummer des Arbeitgebers Certifié exact et complet y.c. adresse et numéro de téléphone exacts de l'employeur Certificato esatto e completo compresi indirizzo e numero di telefono esatti del datore di lavoro																																																													