



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

**Voies de droit
Août 2023**

Voies de droit concernant les taxations en matière d'impôts sur le revenu et la fortune

(Etat de la législation au 1^{er} janvier 2023)

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	RÉCLAMATION	3
2.1	Droit de réclamation	3
2.1.1	Qualité pour réclamer des contribuables	3
2.1.2	Qualité pour réclamer des autorités fiscales	3
2.2	Autorité compétente	4
2.3	Délais de réclamation	4
2.4	Forme et contenu de la réclamation	4
2.5	Audition du contribuable	5
2.6	Décision sur réclamation	5
2.7	Frais	6
3	RECOURS	7
3.1	Devant la commission fiscale cantonale de recours	7
3.1.1	Qualité pour recourir du contribuable	7
3.1.2	Qualité pour recourir des autorités fiscales	7
3.2	Autorité compétente	8
3.3	Délais de recours	8
3.4	Forme et contenu du recours	9
3.5	Demande de préavis	9
3.6	Décision sur recours	10
3.7	Frais	11
3.8	Dépens	11
4	PROCÉDURE DE RECOURS DEVANT LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF CANTONAL	13
4.1	Droit de recours du contribuable et de l'administration	13
4.2	Autorité compétente	13
4.3	Délais de recours	13
4.4	Forme et contenu du recours	14
4.5	Décision	14
4.6	Frais de justice	14
4.7	Dépens	15
4.8	Fonction du Tribunal administratif fédéral	15

5	PROCÉDURE DE RECOURS DEVANT LE TRIBUNAL FÉDÉRAL EN MATIÈRE D'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT	16
5.1	Droit de recours	16
5.2	Délai de recours	16
5.3	Forme, contenu et motifs de recours	16
5.4	Motifs de recours	16
5.5	Arrêt du Tribunal fédéral	17
5.6	Frais de justice	17
5.7	Dépens.....	18
6	PROCÉDURE DE RECOURS DEVANT LE TRIBUNAL FÉDÉRAL EN MATIÈRE D'IMPÔTS CANTONAUX ET COMMUNAUX.....	19
6.1	Obligation de motiver	19
6.2	Délai, forme et contenu du recours	19
6.3	Décision du Tribunal fédéral.....	20
6.4	Frais de justice	20
6.5	Dépens.....	20
7	MODIFICATION DES DÉCISIONS ET PRONONCÉS ENTRÉS EN FORCE	21
7.1	Révision	21
7.1.1	Motifs de révision	21
7.1.2	Forme et contenu de la demande de révision.....	22
7.1.3	Délais de révision.....	22
7.1.4	Décision	23
7.2	Rappel d'impôt	23
7.2.1	Procédure	24
7.2.2	Péremption du droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt	24
7.3	Corrections d'erreurs de calcul et de transcription	25

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral publié dans le Recueil officiel
Cst.	Constitution fédérale
IFD	Impôt fédéral direct
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
LTF	Loi sur le Tribunal fédéral
TF	Tribunal fédéral

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

Les voies de droit sont des instruments permettant de contester des notifications ou des décisions émanant des autorités. Le présent article traite des exigences formelles et matérielles des voies de droit ainsi que des voies de recours (voies d'instance) en matière de certains impôts directs sur le plan de la Confédération et des cantons.

Dans sa **notification de taxation**, l'autorité de taxation indique les facteurs fiscaux (revenu imposable et fortune des personnes physiques ou bénéfice net et capital imposables des personnes morales), le taux ainsi que les montants d'impôts. Ceci se fait dans une procédure de taxation mixte par les autorités de taxation en collaboration avec le contribuable.

En règle générale, le contribuable n'a toutefois pas la possibilité de s'exprimer sur une opinion éventuellement divergente des autorités de taxation avant la notification de taxation. S'il n'est pas d'accord avec la décision de taxation, il peut demander un réexamen des éléments de la taxation par les autorités de taxation au moyen d'une **réclamation** qui est en principe gratuite. Le résultat du réexamen est communiqué au contribuable dans une nouvelle notification (décision sur réclamation).

Enfin, il est possible au moyen d'un **recours** de déférer l'affaire devant une instance cantonale indépendante de l'administration. Dans la plupart des cantons, l'instance responsable est la commission de recours. Les recours permettent de remettre en cause toutes les déficiences de la décision attaquée et de la procédure précédente. Par conséquent, la commission de recours peut examiner aussi bien les faits que les violations de droit et d'appréciation. La décision de cette première instance peut également être contestée. Quelques cantons y prévoient une deuxième instance de recours puisque la décision de la commission de recours peut être transmise à un tribunal administratif cantonal. Les mêmes voies de droit sont valables pour l'impôt fédéral direct (IFD).

L'accès au tribunal fédéral (TF) est en principe identique aussi bien pour l'IFD que les impôts cantonaux :

- les décisions rendues **en matière d'IFD** par les commissions cantonales de recours ou – dans certains cantons – par le Tribunal administratif (en tant que première ou deuxième instance de recours) peuvent être portées devant le TF au **moyen du recours en matière de droit public** (*cf. chiffre 5*) ;
- les décisions de recours concernant les **impôts cantonaux** peuvent en principe également faire l'objet d'un recours en matière de droit public au TF pourvu qu'une violation du droit fédéral soit invoquée.

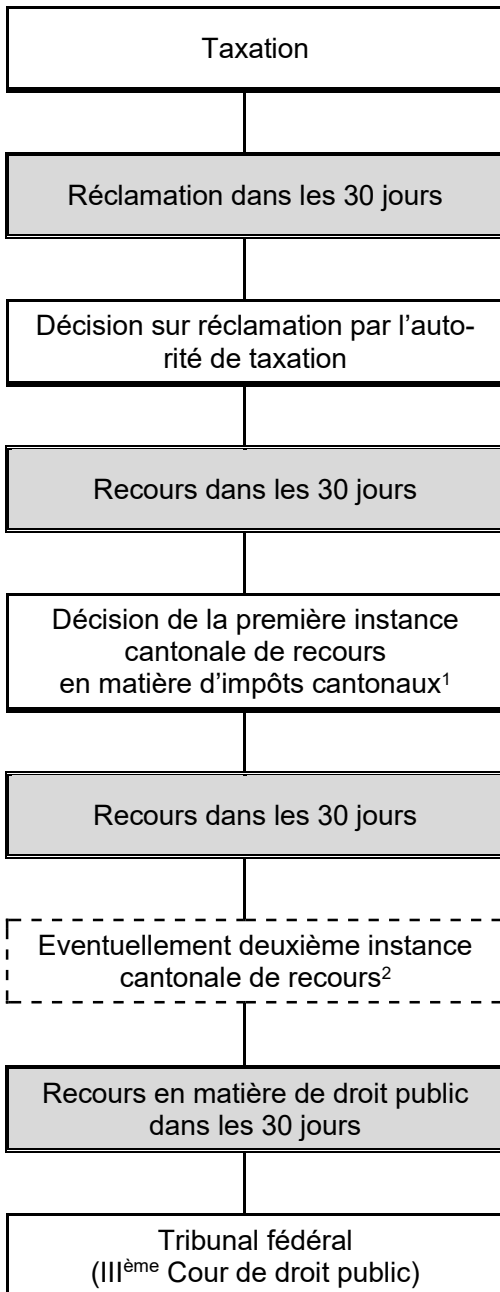
Les ordonnances et décisions **entrées en force**, ne peuvent être annulées ou modifiées que par des **voies de droit extraordinaires**, telle que la **révision** (*cf. chiffre 7.1*).

Les autorités fiscales fédérales, cantonales et/ou communales peuvent en principe également faire usage des voies de droit citées.

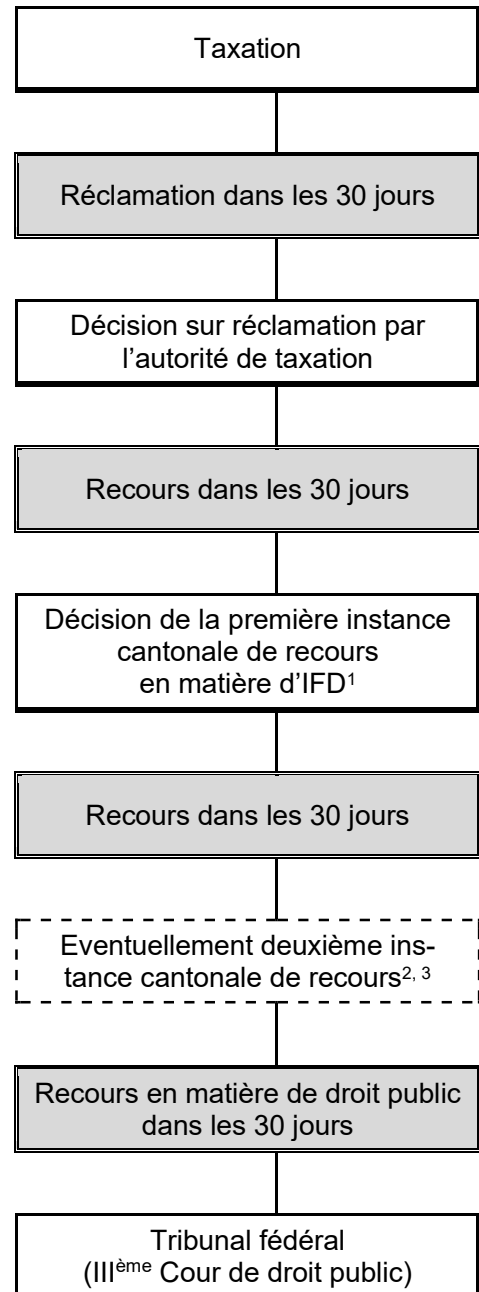
L'aperçu de la page suivante montre les caractéristiques principales des voies de droit.

Aperçu de la procédure des voies de droit en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

Impôts cantonaux



Impôt fédéral direct (IFD)



Remarques :

¹ Appelée généralement Commission cantonale de recours ou Tribunal administratif, *cf. chiffre 3.2.*

² Certains cantons possèdent en effet une seconde instance de recours, *cf. chiffres 4 et 6.*

³ Conformément au principe du parallélisme des voies de recours (tant sur le plan fédéral que cantonal), les cantons qui ont instauré une double instance de recours en matière d'impôts cantonaux doivent également prévoir ce système pour l'IFD (*cf. ATF 130 II 65*).

2 RÉCLAMATION

2.1 Droit de réclamation

2.1.1 Qualité pour réclamer des contribuables

Les contribuables ont le droit – moyennant le respect d'un certain délai et sous certaines formes – **de déposer une réclamation** contre des décisions de taxation en matière d'IFD et d'impôts cantonaux et communaux ([art. 132](#) de la [Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 \[LIFD\]](#) et [art. 48](#) de la [Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 \[LHID\]](#)).

En principe, le droit de réclamation appartient non seulement en premier lieu au contribuable, mais également à ceux qui lui succèdent dans ses obligations fiscales (les héritiers, par exemple) ou au représentant légal (le détenteur de l'autorité parentale ou le curateur par exemple).

Lorsque le contribuable n'a pas remis, ou alors de manière incomplète, sa déclaration d'impôt, ou encore n'a pas donné suite à une demande de renseignements, les autorités fiscales établissent une **taxation d'office** ([art. 130 al. 2 LIFD](#) et [art. 46 al. 3 LHID](#)).

Le contribuable ne peut déposer une réclamation, tant en matière d'IFD que d'impôts cantonaux, que s'il établit que cette taxation d'office est manifestement inexacte ([art. 132 al. 3 LIFD](#) et [art. 48 al. 2 LHID](#)).

2.1.2 Qualité pour réclamer des autorités fiscales

En matière d'IFD, les autorités fiscales n'ont pas la possibilité de s'opposer à une décision de taxation par le biais d'une réclamation. En revanche, les administrations cantonales de l'IFD ainsi que l'Administration fédérale des contributions (AFC) ont le droit de recourir contre toute taxation directement auprès de la première et parfois unique instance cantonale de recours, sans devoir adresser au préalable une réclamation à l'autorité de taxation ([art. 141 al. 1 LIFD](#)).

Les **légalisations cantonales** présentent des divergences par rapport à la LIFD en ce qui concerne le droit de réclamation des autorités fiscales cantonales et communales :

- **tant les autorités cantonales que communales** ont le droit de déposer une réclamation contre une décision de taxation : BE, LU, SO et AG ;
- **seules les autorités communales** peuvent déposer une réclamation contre une décision de taxation : ZH, FR, BL, VD et JU ;
idem, mais les églises officielles ou leurs paroisses ont un droit de réclamation en ce qui concerne la souveraineté fiscale : UR ;
idem, mais seulement pour les différends concernant la souveraineté fiscale et le partage d'impôt avec en outre extension du droit de réclamation aux districts et paroisses : SZ ;
- les autorités cantonales et communales ne possèdent **aucun droit de réclamation** contre les décisions de taxation : OW, NW, GL, ZG, BS, SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VS, NE et GE.

2.2 Autorité compétente

Tant en matière d'IFD que d'impôts cantonaux, la réclamation doit en règle générale être adressée à **l'autorité de taxation** ([art. 132 al. 1 LIFD](#) et [art. 48 al. 1 LHID](#)). Suivant les cantons et selon le lieu de domicile du contribuable, il peut s'agir de l'autorité communale de taxation, de la commission d'impôt de district, de la commission fiscale cantonale, de l'autorité régionale de taxation ou encore directement de l'administration fiscale cantonale. L'autorité compétente doit être mentionnée dans la décision de taxation.

En matière d'IFD, il existe en outre la possibilité d'un **recours direct** ([art. 132 al. 2 LIFD](#)), selon lequel une réclamation déposée contre une décision de taxation déjà motivée peut être considérée comme un recours et transmise à la commission cantonale de recours en matière d'impôt si le contribuable et les autres ayant droits y consentent.

La procédure se déroule ensuite selon les [art. 140 ss LIFD](#) (*cf. chiffre 3*).

Les cantons de BE, LU, UR, SZ, FR, SO, SG, GR, TI, VD, VS, GE et JU offrent également la possibilité du recours direct.

2.3 Délais de réclamation

Le délai de réclamation est indiqué dans la décision de taxation et est de **30 jours** à compter de la notification de cette dernière ([art. 132 al. 1 LIFD](#) ainsi qu'[art. 48 al. 1 LHID](#)). L'[art. 133 LIFD](#) règle le calcul et les modalités du délai. Etant un **délai légal** de forclusion, il **ne peut pas être prolongé** par l'autorité de taxation.

Une réclamation tardive n'est par conséquent recevable que si le contribuable établit que des motifs sérieux (en particulier lors de service civil et militaire, de maladie ou d'absence du pays) l'ont empêché de présenter sa réclamation en temps utile.

Les lois cantonales contiennent également un délai de réclamation de 30 jours.

En ce qui concerne les réclamations déposées par les autorités cantonales et communales, le canton de BE prévoit un délai de 60 jours. En outre, FR mais seulement pour les autorités communales.

2.4 Forme et contenu de la réclamation

En matière d'IFD comme en matière d'impôts cantonaux, la réclamation doit être présentée **par écrit** ([art. 132 al. 1 LIFD](#) et [art. 48 al. 1 LHID](#)). Une demande et une motivation ne sont toutefois pas nécessaires. En règle générale, l'expression de la volonté du contribuable de s'opposer à sa décision de taxation suffit.

En revanche, lorsqu'il s'agit d'une réclamation contre une **taxation d'office** établie par appréciation, le contribuable est tenu d'établir que cette taxation est manifestement inexacte. Par ailleurs, la réclamation doit être dûment motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve ([art. 132 al. 3 LIFD](#) et [art. 48 al. 2 LHID](#)).

A l'**échelon cantonal** les prescriptions sont semblables. Ainsi, en ce qui concerne la forme écrite, elle est obligatoire dans tous les cantons. Dans les cantons de BE (jusqu'à fin 2023), LU, UR, OW, NW,

GL, ZG, FR, BS, SH¹, AG (probablement jusqu'à fin 2024) et VS, elle doit en outre être motivée et contenir des propositions. Dans certains des autres cantons (BE [à partir de 2024], SO, TI et GE), cela n'est exigé qu'en cas de taxation discrétionnaire.

Souvent, la réclamation doit également indiquer des moyens de preuves, sauf dans les cantons de ZH, UR, SZ, SO, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, NE, GE et JU, où cette obligation n'est requise qu'en cas de réclamation contre une taxation d'office.

2.5 Audition du contribuable

Si l'autorité de réclamation ou de taxation compétente arrive à la conclusion que la taxation était insuffisante et qu'elle doit être modifiée en défaveur du contribuable (*reformatio in peius*), celui-ci doit être entendu au préalable ([art. 135 al. 1 LIFD](#) et [art. 48 al. 4 LHID](#)).

Quelques cantons limitent ce droit dans certains cas :

- audition préalable, lorsque l'administration en a besoin pour enquête, ou si le contribuable en fait expressément la demande : LU et SO ;
- audition, uniquement en cas de *reformatio in peius* : TI et JU ;
- audition en cas de *reformatio in peius* et sur demande audition orale dans la procédure d'opposition préliminaire : UR ;
- sur demande, lors d'audition orale dans la procédure d'opposition préliminaire : SZ ;
- absence d'audition du contribuable dans la procédure d'opposition. Le droit d'être entendu n'est accordé que par écrit : BS ;
- sur demande, en cas d'audition personnelle dans la procédure d'opposition préliminaire. Dans tous les cas, lors d'audition et sans demande (mais en principe seulement par écrit) en cas de *reformatio in peius* : AR.

2.6 Décision sur réclamation

Etant donné que la réclamation, en tant qu'institution de justice interne à l'administration, appartient formellement à la procédure de taxation, les autorités compétentes pour le traitement de la réclamation en matière de l'IFD (autorité de taxation, administration cantonale de l'IFD et AFC) jouissent des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation ([art. 134 al. 1 LIFD](#)).

Dans le cadre de la procédure de réclamation, la taxation contestée est revue globalement en termes factuels et juridiques, qu'il s'agisse de l'IFD ([art. 135 al. 1 LIFD](#)) ou des impôts cantonaux ou communaux ([art. 48 al. 4 LHID](#)). L'autorité de réclamation n'est notamment **pas liée par les résultats de la première taxation**, même pour des éléments non contestés par le réclamant. Si l'instance de taxation arrive à la conclusion que la première taxation était insuffisante, il peut ainsi arriver, après avoir entendu le contribuable, qu'elle modifie la taxation même au désavantage du recourant.

¹ Des réquisitions sont obligatoires et en cas de taxation d'office, une motivation est requise.

La décision sur réclamation doit être motivée et communiquée par écrit au réclamant ([art. 135 al. 2 LIFD](#) et [art. 41 al. 3 LHID](#)). Les voies de droit doivent également indiquer le délai et les instances de recours ([art. 116 al. 1 LIFD](#) et [art. 41 al. 3 LHID](#) ; cf. *chiffre* **Erreur ! Source du renvoi introuvable.**).

Les législations cantonales contiennent des dispositions similaires. En ce qui concerne la communication de la décision, seul le canton d'AG précise que la notification de la décision sur réclamation doit être effectuée sous pli recommandé. Les autres n'y sont pas tenus par la loi mais la plupart d'entre eux le font tout de même en pratique pour des raisons de sécurité.

2.7 Frais

En matière d'IFD, la procédure de réclamation est en principe **gratuite** ([art. 135 al. 3 LIFD](#)). Cependant, dans le cas d'une issue favorable, aucune indemnité n'est versée à la partie. Toutefois, lorsque des mesures d'instruction particulières (expertise des livres, inspection et examens sur place, etc.) ont été rendues nécessaires par un manquement coupable du contribuable à ses obligations de procédure (par ex. déclaration insuffisante ou bilans et comptes de pertes et profits trop sommaires), les frais en découlant peuvent être mis totalement ou partiellement à sa charge ([art. 135 al. 3 LIFD](#) en lien avec l'[art. 123 al. 2 LIFD](#)).

La plupart des législations cantonales contiennent des prescriptions semblables.

Dans les cantons de SZ et UR, la procédure préalable (devant l'autorité de taxation) est gratuite, alors que la procédure principale (devant la commission d'impôt) entraîne des frais, qui seront dévolus à la partie qui succombe.

Dans le canton de LU, la procédure de réclamation est gratuite. Des frais peuvent toutefois être chargés si une réclamation irrecevable ou manifestement infondée est déposée délibérément.

Dans le canton du VS, les frais d'une enquête sur les livres ou d'autres mesures d'instruction peuvent être imposés en cas de violation grave des obligations de procédure.

Dans le canton du JU, les frais occasionnés par des expertises sont mis à la charge de la partie qui succombe.

3 REOURS

3.1 Devant la commission fiscale cantonale de recours

Toute décision sur réclamation prise par l'autorité de taxation peut être contestée – en respectant un certain délai et certaines formes – au moyen d'un **recours** adressé à une instance externe à l'administration et indépendante des autorités fiscales.

3.1.1 Qualité pour recourir du contribuable

Le contribuable a qualité pour recourir en matière d'IFD ([art. 140 LIFD](#)) et d'impôts cantonaux ([art. 50 LHID](#)). Il peut ainsi déposer un recours contre tout vice dans la décision contestée et la procédure précédente (*cf. chiffre 3.2*).

Tous les cantons prévoient la possibilité de s'adresser à une première instance indépendante de l'administration fiscale.

Remarque :

*Pour des raisons de simplification, nous ne parlerons par la suite que de la réglementation concernant les recours déposés par les **personnes physiques**, car les dispositions régissant, dans certains cantons, les recours déposés par les personnes morales présentent quelques divergences.*

Ainsi que déjà mentionné (*cf. chiffre 2.2*), une réclamation déposée contre une décision de taxation déjà motivée de manière détaillée peut, selon la LIFD, être considérée comme un recours et transmise directement à la commission de recours ou au tribunal administratif si le contribuable et les autres ayants droit y consentent (**recours direct**, [art. 132 al. 2 LIFD](#)).

La possibilité d'un recours direct existe également dans les cantons de BE, LU, UR, SZ, FR, SO, SG, GR, TI, VD, VS, GE et JU.

3.1.2 Qualité pour recourir des autorités fiscales

Afin de garantir une application uniforme de la LIFD, les administrations cantonales de l'IFD ainsi que l'AFC peuvent interjeter recours, non seulement contre les décisions sur réclamation, mais déjà contre les décisions de taxation ([art. 141 al. 1 LIFD](#)).

Dans les cantons, le droit de recours des autorités présente quelques divergences :

- **tant les autorités cantonales que communales** peuvent déposer un recours contre une décision sur réclamation : BE, LU, UR², SO, AG ;
- **seules les autorités cantonales** disposent d'un droit de recours contre les décisions sur réclamation : SZ³ ;

² Les communes et les paroisses ont également le droit de recourir en cas de différends concernant la souveraineté fiscale.

³ Les communes, les districts et les paroisses ont également le droit de recourir en cas de différends concernant la souveraineté fiscale et la répartition de l'impôt.

idem, pour autant qu'elles aient demandé la notification de la décision sur réclamation : LU ;

- **seules les autorités communales** disposent d'un droit de recours contre les décisions sur réclamation : ZH, BL et JU ;
 - idem, mais le recours est également possible contre une simple décision de taxation : FR ;
 - idem, pourvu que la commune ait déjà fait opposition : AR ;
- les autorités ne possèdent **aucun droit de recours** : OW, NW, GL, ZG, BS⁴, SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, VS, NE et GE⁴.

3.2 Autorité compétente

Le recours doit être adressé à une commission de recours indépendante des autorités fiscales ([art. 140 al. 1 LIFD](#) et l'[art. 50 al.1 LHID](#)).⁵

Dans les cantons de BE, OW, GL, BS, TG, VS (jusqu'à fin 2023) et JU, il s'agit de la **Commission cantonale de recours**. Elle porte toutefois un autre nom dans les cantons de ZH, BL, SG, et AG.

En revanche, dans les cantons de LU, UR, SZ, NW, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, GR, TI, VD, VS (à partir de 2024) NE et GE cette première – et la plupart du temps unique – instance de recours en matière d'IFD est en fait le **Tribunal administratif cantonal**, même si sa dénomination peut quelquefois s'en éloigner.

Dans la majorité des cantons, le recours concernant les impôts cantonaux doit être adressé directement à la Commission cantonale de recours en matière fiscale ou au Tribunal administratif. Certains cantons prévoient cependant que le recours doit être remis à l'administration fiscale cantonale ou encore à l'autorité de taxation (*cf. chiffre 2.2*) qui transmettra le recours à l'instance de recours.

Dans le canton de VD, le recours peut être adressé à l'autorité de recours ou à l'autorité qui a pris la décision attaquée.

L'**instance de recours** compétente est **mentionnée** dans la notification de décision sur réclamation.

3.3 Délais de recours

Le contribuable doit remettre son recours **dans les 30 jours** à dater de la notification de la décision sur réclamation ([art. 140 al. 1 LIFD](#) et [art. 50 al. 1 LHID](#)). Il s'agit ici également d'un délai de forclusion qui ne peut être prolongé ni par l'autorité de taxation, ni par la commission de recours, de sorte qu'un recours tardif n'est recevable que si le recourant établit qu'il était empêché de le présenter à temps pour des motifs sérieux (par ex. service civil et militaire, maladie ou absence du pays).

En matière d'IFD, lorsqu'il s'agit d'un **recours** émanant des **autorités fiscales** (autorité cantonale et l'AFC), il doit être déposé dans les **30 jours** à compter de la notification s'agissant des décisions de

⁴ L'administration fiscale cantonale n'a pas de droit de recours devant la première instance, mais devant la deuxième instance.

⁵ Dans le cas où le contribuable enverrait par erreur, mais dans les délais, son recours à l'autorité de taxation (autorité de réclamation), celui-ci serait tout de même valable. Le Service cantonal des contributions le ferait suivre à la commission cantonale de recours ([art. 140 al. 4 LIFD](#) en lien avec l'[art. 133 al. 2 LIFD](#)).

taxation ou des décisions sur réclamation notifiées à l'administration recourante et dans les **60 jours** à compter de la notification au contribuable dans les autres cas ([art. 141 al. 2 LIFD](#)).

Les délais des législations cantonales sont identiques à la LIFD. En ce qui concerne le **recours par les administrations fiscales**, elles ne prévoient toutefois pas de délais plus longs.

3.4 Forme et contenu du recours

Tout comme la réclamation, le recours doit aussi être présenté **par écrit** et doit être dûment motivé ([art. 140 al. 1 LIFD](#) et [art. 50 al. 1 LHID](#)). Contrairement à la réclamation, il doit en effet contenir une **demande précise**, exposer des conclusions (qui précisent dans quelle mesure et pour quels éléments imposables la taxation doit – selon le recourant – être modifiée) et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve. Les documents servant de preuves doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision ([art. 140 al. 2 LIFD](#) et [art. 50 al. 2 LHID](#)).

Lorsque le recours ne correspond pas à ces exigences, un délai équitable – mais en général de courte durée – est impartie au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité ([art. 140 al. 2 LIFD](#)).

3.5 Demande de préavis

En matière d'IFD, la Commission cantonale de recours, respectivement le Tribunal administratif cantonal, invite l'autorité de taxation à se déterminer et lui faire parvenir le dossier. Elle demande aussi le préavis de l'administration cantonale de l'IFD et de l'AFC ([art. 142 al. 1 LIFD](#)).

En matière d'IFD, l'instance de recours n'est en principe pas tenue de donner au recourant l'occasion de motiver verbalement ses conclusions. Par conséquent, l'exigence ayant trait à la motivation écrite du recours ne peut pas être remplacée par un droit du contribuable à être entendu oralement à fins de présenter ainsi la justification et les preuves requises.⁶

Le contribuable a notamment le droit de faire valoir ses arguments :

- en cas de recours interjeté par l'administration cantonale de l'IFD ou par l'AFC ([art. 142 al. 2 LIFD](#)) ;
- lorsque le préavis présenté par l'autorité en réponse à son recours contient de nouveaux arguments de fait ou de droit ([art. 142 al. 3 LIFD](#)) ; ou
- lorsque la commission cantonale de recours se propose de modifier la taxation au désavantage du requérant ([art. 143 al. 1 LIFD](#)).

La plupart des cantons connaissent des dispositions semblables, en ce sens que le contribuable a en principe le droit d'être entendu (parfois cependant uniquement s'il en fait la demande) :⁷

⁶ Le droit d'être entendu au sens des [art. 29](#) et [30](#) de la [Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 \(Cst.\)](#) n'implique pas le droit à être entendu oralement. Ce droit constitutionnel peut en principe déjà être garanti si le contribuable a le droit de faire valoir ses arguments par écrit avant le prononcé d'une décision.

⁷ Le tribunal cantonal en matière fiscale donne toujours l'occasion au contribuable d'exprimer une réplique à l'avis de l'autorité de taxation.

- lorsque le préavis présenté par le fisc contient des faits nouveaux : dans tous les cantons sauf OW⁸ et JU ;
- en cas de recours déposé par le fisc : dans tous les cantons sauf OW⁸.
Il est à noter que dans les cantons de ZH, NW, GL, ZG, FR, BS⁹, BL, SH, AR, AI, SG, GR, TI, VD, VS, NE, GE et JU, les autorités fiscales cantonales ne peuvent pas déposer de recours, de sorte que le problème ne se pose pas (*cf. chiffre 3.1.2*) ;
- en cas de modification au détriment du contribuable (*reformatio in peius*) : dans tous les cantons.

3.6 Décision sur recours

La commission cantonale de recours statue sur la base du résultat de ses investigations et n'est pas liée, ni en matière d'IFD, ni en matière d'impôts cantonaux, par les conclusions et justifications des parties dans l'exécution de ses mesures d'enquête. En conséquence, la commission de recours **révise librement** la taxation ([art. 142 al. 4 LIFD](#)) et peut, si besoin est, la rectifier conformément aux faits, que cela soit **à l'avantage ou au désavantage du recourant**. Ainsi que nous venons de le mentionner, la taxation ne peut toutefois être modifiée au détriment du contribuable qu'après que celui-ci ait été entendu ([art. 143 al. 1 LIFD](#)).

Une fois sa décision rendue, la commission cantonale de recours doit la communiquer **par écrit** et accompagnée d'un **exposé des motifs**¹⁰ au contribuable ainsi qu'aux autorités qui sont intervenues dans la procédure ([art. 143 al. 2 LIFD](#) et [art. 41 al. 3 LHID](#)).

Toute décision ou prononcé doit indiquer les **voies de droit** ([art. 116 al. 1 LIFD](#) et [art. 41 al. 3 LHID](#)). En d'autres termes, cette notification doit rappeler que les parties peuvent attaquer cette décision sur recours :

- dans la mesure où le droit cantonal le prévoit, en la portant dans les 30 jours devant une autre instance cantonale indépendante de l'administration ([art. 145 LIFD](#) et [art. 50 al. 3 LHID](#), *cf. chiffre Erreur ! Source du renvoi introuvable.*) ;
- si le droit cantonal ne prévoit pas de seconde instance, en déposant dans les 30 jours un recours en matière de droit public auprès du TF ([art. 146 LIFD](#), *cf. chiffre 5*).

Les législations cantonales contiennent d'ordinaire des dispositions similaires concernant le pouvoir d'appréciation de l'autorité de recours.

Les cantons de OW, GL, BL et AG stipulent que le prononcé de la décision sur recours doit être notifié au contribuable sous **pli recommandé**. Les autres n'y sont pas tenus de par la loi mais la plupart

⁸ Un nouvel échange d'écritures ou un entretien peuvent être ordonnés dans des circonstances exceptionnelles.

⁹ L'administration fiscale cantonale n'a pas de droit de recours devant la première instance, mais devant la deuxième instance.

¹⁰ Dans le canton de BS, une motivation écrite n'est faite que sur demande d'une partie.

Dans le canton de SG, la commission de recours peut notifier les décisions sans motivation ou avec une motivation succincte et indiquer aux parties qu'elles peuvent demander par écrit une motivation détaillée dans un délai de dix jours.

Dans le canton d'AI, la décision peut être notifiée sans motivation, mais une motivation écrite peut être demandée dans les 30 jours suivant la notification de la décision.

d'entre eux le font tout de même en pratique pour des raisons de sécurité, parfois uniquement à la partie qui a succombé.

Dans les cantons de LU, UR, SZ, NW, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, GR, VD, VS, TI et NE la décision sur recours est en principe **définitive** sous réserve d'un recours auprès du TF (*cf. chiffres 6 et 7*).

Dans les cantons de ZH, BE, OW, GL, BS, BL, SG, AG, TG, GE et JU, il est possible de déposer un nouveau recours auprès d'une **deuxième instance**, en règle générale auprès du Tribunal administratif cantonal (*cf. chiffre Erreur ! Source du renvoi introuvable.*).

3.7 Frais

En ce qui concerne l'IFD ([art. 144 LIFD](#)) et contrairement à la procédure de réclamation qui est en général gratuite, les **frais de la procédure** de recours sont **mis à la charge de la partie succombante**. Les frais de procédure se composent de frais de justice et de dépens des parties. Le montant des frais de justice (émoluments de justice, émoluments de chancellerie, frais de port, etc.) est fixé par la loi cantonale. Lorsque le recours n'a été admis qu'en partie, les frais de justice sont partagés proportionnellement.

Tout ou partie des frais sont mis à la charge du recourant qui obtient gain de cause lorsque ce dernier n'a pas satisfait aux obligations qui lui incombent en vertu des prescriptions relatives à la procédure de taxation (par ex. remise d'une déclaration insuffisante et tardive, retard dans la remise d'un certificat de salaire) ou si son attitude dilatoire entrave l'instruction de la commission cantonale de recours ([art. 144 al. 2 LIFD](#)).

Dans certaines circonstances, l'instance de recours peut cependant renoncer à imposer les frais à la partie ayant succombé ([art. 144 al. 3 LIFD](#)).

Les législations cantonales possèdent des dispositions et pratiques semblables à l'IFD, à savoir que la procédure de recours est payante et que la partie qui succombe encourt généralement les frais de justice. Pourtant, l'instance de recours peut aussi, en procédure cantonale, renoncer à imposer les frais à la partie succombante.

Dans le canton de GL, la charge des frais administratifs est obligatoirement dévolue à la partie qui succombe.

3.8 Dépens

En matière d'IFD, il est expressément prévu que la partie qui obtient gain de cause peut se voir allouer des **indemnités** pour ses **dépens** ([art. 144 al. 4 LIFD](#) en relation avec [art. 64 al. 1 à 3](#) de la [Loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 \[PA\]](#)). Par « dépens », il faut notamment entendre, pour le contribuable, les frais nécessaires et raisonnables d'honoraires d'avocat, l'indemnité d'une représentation professionnelle autre, p.ex. d'un conseiller fiscal, ainsi que les frais de déplacement, de port, de téléphone, etc.

Il convient également de relever qu'aucune indemnité n'est allouée si la partie qui a obtenu gain de cause est l'autorité.

Si le recours est partiellement admis, l'indemnité à la partie qui a eu gain de cause est réduite proportionnellement.

Les cantons connaissent différentes dispositions à ce sujet :

- dans la mesure où cela paraît nécessaire et approprié en fonction de la situation, quelques cantons obligent la partie qui succombe à indemniser de façon équitable la partie adverse de ses frais : ZH, BE¹¹, NW, ZG, FR, SO¹², BS, BL, AR, AI, SG, GR, AG, TI et NE ;
 - idem, mais uniquement sur demande du contribuable : UR, TG et VS ;
 - idem, si c'est une autorité qui a gain de cause, une indemnité de partie peut exceptionnellement lui être allouée (districts, communes et corporations du droit public cantonal dont un avocat assure la défense dans la procédure) : SZ ;
 - idem, mais seulement dans certains cas bien définis par la loi : LU (uniquement si l'instance inférieure a commis de grosses fautes de procédure ou des erreurs de droit élémentaires) et JU (que si la nature particulière de l'affaire le justifie) ;
- la loi sur la procédure administrative cantonale prévoit que le contribuable ayant eu entièrement ou partiellement gain de cause peut, sur requête, se voir allouer une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours (par ex. s'il a dû faire appel aux services d'un mandataire) : VD (indemnité en remboursement de frais engagés pour défendre ses intérêts) et GE ;
- lorsque le jugement modifie totalement ou partiellement la décision de l'autorité fiscale, le Tribunal peut accorder au contribuable un modeste dédommagement, en fonction de l'importance de ses frais et de sa peine : SH.

¹¹ Tout ou partie des frais sont mis à la charge du recourant ou de la recourante qui obtient gain de cause, lorsqu'en se conformant aux obligations qui lui incombent, il ou elle aurait déjà pu obtenir satisfaction dans la procédure de taxation ou de réclamation ou lorsqu'il ou elle a entravé l'instruction de la Commission cantonale des recours en matière fiscale par son attitude dilatoire.

¹² Dépens seulement en faveur du contribuable mais non pas en faveur de l'administration fiscale.

4 PROCÉDURE DE RECOURS DEVANT LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF CANTONAL

Le droit cantonal **peut prévoir** le renvoi de la décision sur recours en matière d'IFD à une autre instance cantonale indépendante de l'administration ([art. 145 al. 1 LIFD](#)). Il faut toutefois relever qu'en application du principe du parallélisme des voies de recours, les cantons qui ont instauré une double instance de recours en matière d'impôts cantonaux ([art. 50 al. 3 LHID](#)), doivent également prévoir ce système pour l'IFD.

En matière d'IFD, les règles de la procédure de recours en première instance des [art. 140 à 144 LIFD](#) s'appliquent par analogie (*cf. chiffres Erreur ! Source du renvoi introuvable. à 3.8*).

En l'absence d'une seconde instance cantonale, la décision des commissions cantonales de recours (de première instance) en matière d'IFD comme en matière d'impôts cantonaux peut être attaquée devant le TF (*cf. chiffres 5 et 6*).

Au niveau des impôts cantonaux et communaux, les cantons de LU, UR, SZ, NW, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, GR, TI, VS et NE ne prévoient **pas la possibilité de recourir auprès d'une instance supérieure cantonale**. Mais la décision rendue en première instance pourra faire l'objet d'un recours en matière de droit public ([art. 82 ss.](#) de la [Loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 \[LTF\]](#)) ou dans des cas exceptionnels d'un recours constitutionnel subsidiaire ([art. 113 ss. LTF](#)) auprès du TF (*cf. chiffre 6*).

En revanche, bon nombre de lois fiscales cantonales (ZH, BE, OW, GL, BS, BL, SG, AG, TG, VD, GE et JU) stipulent que la décision rendue par la Commission cantonale de recours peut être attaquée **en deuxième instance** devant le Tribunal administratif cantonal¹³.

Les chiffres 4.1 à 4.7 ci-après se rapportent aux procédures de recours au Tribunal administratif cantonal concernant les impôts cantonaux et communaux de ces cantons.

4.1 Droit de recours du contribuable et de l'administration

Lorsqu'une seconde instance de recours est prévue, ce sont en principe le contribuable et l'administration fiscale cantonale qui ont droit de recours auprès du Tribunal administratif cantonal.

Le droit de recours est étendu aux communes intéressées dans les cantons de ZH, BE, BL, AG et JU.

4.2 Autorité compétente

Dans tous les cantons concernés, le recours en deuxième instance doit être adressé au **Tribunal administratif cantonal**.

4.3 Délais de recours

Tous les cantons prévoient un **délai de 30 jours** à compter de la notification de la décision de la 1^{ère} instance cantonale de recours.

¹³ A GE, il s'agit de la Chambre administrative de la Cour de Justice.

4.4 Forme et contenu du recours

Tout comme la réclamation et le recours à la commission de recours, le recours adressé au tribunal cantonal doit être présenté **par écrit**. Le recours doit **contenir des conclusions** et doit être **motivé**, exposant notamment en quoi la décision attaquée souffre d'un vice de droit. Les moyens de preuve doivent être joints ou, si cela n'est pas possible, être désignés avec précision.

Quant aux motifs permettant un tel recours (par exemple la violation du droit, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte – respectivement incomplète – des faits pertinents), la majorité des lois cantonales ne prévoient pas de restrictions particulières. Par conséquent, le recourant peut en principe invoquer les mêmes motifs que ceux qu'il avait déjà présentés lors de la procédure de recours auprès de l'instance précédente.

4.5 Décision

Quant au **pouvoir d'examen** des tribunaux administratifs cantonaux (pouvoir de cognition), il est réglé différemment suivant les cantons.

Dans la majorité des cantons, le Tribunal administratif cantonal n'est pas lié aux conclusions des parties. Lors de l'examen du litige, il statue donc sur la totalité de celui-ci, après avoir revu tous les faits.

En principe, le tribunal peut prendre lui-même une nouvelle décision, que ce soit en modifiant éventuellement la taxation à l'avantage ou au désavantage du recourant, en cassant simplement la décision précédente et en renvoyant l'affaire à l'instance inférieure pour nouvelle décision.

En revanche, les lois fiscales des cantons de BE, OW, BS (sauf en cas de recours de la part de l'administration), AG et TG stipulent que le Tribunal administratif cantonal est **lié aux conclusions des parties**. Cela signifie qu'il ne peut donc pas accorder au recourant plus qu'il ne le demande, ni modifier la décision contestée à son désavantage.

Dans les cantons de ZH et TG, le Tribunal administratif **ne peut revoir que les questions de droit** et est en principe lié par les faits constatés par l'instance inférieure.

La décision du Tribunal administratif doit être motivée et notifiée aux parties par écrit. La voie de droit ordinaire admissible, en l'occurrence le **recours en matière de droit public** auprès du TF, est à mentionner dans l'indication des voies de droit. Il doit être déposé dans un **délai de 30 jours** à partir la notification de la décision (*cf. chiffre 6*).

4.6 Frais de justice

Dans quasiment tous les cantons, les frais de justice sont **mis à la charge de la partie qui a succombé**. Lorsque le recours n'a été admis qu'en partie, les frais seront répartis.

4.7 Dépens

Tous les cantons concernés – à savoir ceux possédant un tribunal administratif en tant que deuxième instance de recours – prévoient que **la partie qui succombe est tenue d'indemniser** – sur requête de celle-ci – la partie adverse pour ses **frais indispensables** causés par le procès (les dépens).

Dans certains cantons, une indemnité peut être accordée notamment lorsque l'exposition d'états de faits compliqués et de problèmes juridiques épineux a exigé un travail considérable ou a justifié le recours à un conseiller juridique, ou encore dans le cas où le recours ou l'arrêt attaqué étaient manifestement infondés.

4.8 Fonction du Tribunal administratif fédéral

Il convient encore de mentionner le rôle du Tribunal administratif fédéral. Celui-ci évalue principalement la légitimité des décisions du domaine de compétence de l'administration fédérale. Dans le domaine fiscal national, il est surtout compétent pour connaître des recours intentés contre les décisions sur réclamations rendues par l'AFC concernant l'impôt anticipé, les droits de timbre fédéraux ou la taxe sur la valeur ajoutée. A cet égard, les décisions du Tribunal administratif fédéral peuvent être attaquées auprès du TF. Dans le domaine d'application de la LIFD, les voies de droit correspondent en principe à celles des impôts cantonaux et communaux, ce qui signifie qu'après la décision cantonale de dernière instance, c'est le TF (et non pas le Tribunal administratif fédéral) qui fait office d'instance de recours au niveau fédéral. Dans certains domaines, le Tribunal administratif fédéral statue toutefois sur les recours contre la LIFD, comme par exemple en cas de litige intercantonal concernant la détermination par l'AFC du lieu de taxation contesté ou incertain d'une personne physique ou morale (voir [art. 31](#) de la [Loi sur le Tribunal administratif fédéral du 17 juin 2055 \[LTAF\]](#) ainsi que l'[art. 108 al. 1 LIFD](#) en lien avec l'[art. 105 al. 1](#) et [al. 3 LIFD](#)).

Remarque :

Dans le cadre de l'imposition minimale de l'OCDE, l'impôt complémentaire sera introduit en Suisse le 1^{er} janvier 2024. Selon la proposition du Conseil fédéral relative à la consultation sur l'ordonnance, le Tribunal administratif fédéral est prévu comme première instance judiciaire. Les tribunaux cantonaux ne seront donc pas compétents en l'espèce.

5 PROCÉDURE DE RECOURS DEVANT LE TRIBUNAL FÉDÉRAL EN MATIÈRE D'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

Les décisions en matière d'IFD prises par des commissions cantonales de recours ou celles d'autres instances cantonales de recours (y compris – lorsque le canton offre cette possibilité – une seconde instance cantonale indépendante de l'administration) peuvent être attaquées devant le TF au moyen d'un **recours en matière de droit public**, cela toujours en respectant certains délais et formes ([art. 146 LIFD](#) et [art. 82 ss LTF](#)¹⁴).

La procédure devant le TF se déroule selon la LTF.

5.1 Droit de recours

Le droit de recours appartient à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente (ou a été privé de la possibilité de le faire), est particulièrement atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée ([art. 89 LTF](#)). Outre le contribuable, ont qualité pour recourir, le Département compétent de la Confédération – en l'occurrence le Département fédéral des finances – ou, lorsque le droit fédéral le prévoit, un département de l'administration fédérale centrale (par ex. l'AFC) ainsi que toute autre personne, organisation ou autorité à laquelle la législation fédérale accorde le droit de recours (par ex. les administrations cantonales de l'IFD).

S'agissant des décisions qui nous occupent, à savoir celles rendues par les instances cantonales de recours en matière d'IFD, un recours pourra donc être interjeté auprès du TF par le contribuable, l'AFC ou l'administration cantonale de l'IFD ([art. 146 LIFD](#)).

5.2 Délai de recours

Les décisions en matière d'IFD peuvent faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du TF **dans les 30 jours** dès leur notification ([art. 100 al. 1 LTF](#)).

5.3 Forme, contenu et motifs de recours

L'acte de recours doit être rédigé dans une langue officielle et indiquer les **conclusions**, **motifs** et moyens de **preuve**, et doit porter la **signature** du recourant ou de son mandataire. La décision attaquée doit y être jointe, de même que les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent dans les mains du recourant ([art. 42 al. 1 et 3 LTF](#)). Quant aux motifs de recours, ils doivent démontrer sous forme succincte en quoi la décision contestée viole le droit ([art. 42 al. 2 LTF](#)). Par conséquent, il ne suffit pas de renvoyer à des requêtes précédentes.

5.4 Motifs de recours

Les motifs de recours deviennent plus restreints au fil des instances. Le recourant peut notamment faire valoir devant le TF que la décision contestée comporte une **violation du droit fédéral**, c'est-à-

¹⁴ Voir en particulier les exceptions réglées dans l'[art. 83 LTF](#).

dire, dans le cas présent, de la LIFD, ses ordonnances et règlements d'exécution, ainsi que, bien entendu, de la Cst. ([art. 95 ss LTF](#)).

En revanche, le recours peut critiquer les **constatations de fait**, pour autant qu'elles aient été établies de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'[art. 95 LTF](#), et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause. Si tel n'est pas le cas, le TF est en effet lié par les faits constatés dans la décision de l'instance cantonale précédente ([art. 97 al. 1 LTF](#)).

Les nouvelles demandes sont irrecevables devant le TF ([art. 99 al. 2 LTF](#)). Les **faits et moyens de preuve nouveaux** ne peuvent être invoqués devant le TF que dans la mesure où la décision de l'autorité précédente y donne lieu ([art. 99 al. 1 LTF](#)).

5.5 Arrêt du Tribunal fédéral

Le TF statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente et conformément aux motifs de recours admis, à moins que les faits ont été établis par l'instance précédente de façon manifestement inexacte ([art. 105 al. 1 et 2 LTF](#) ainsi que [art. 97 al. 1 LTF](#)). Le TF n'examine en principe que la violation du droit et applique en l'occurrence le droit d'office ([art. 106 al. 1 LTF](#)). Pour cette raison, il n'est lié ni aux arguments du recours ni aux conclusions de l'instance précédente. Il peut ainsi par ex. rejeter un recours par des conclusions différentes de l'argumentation de l'instance précédente. Le TF ne peut cependant pas aller au-delà des conclusions des parties ([art. 107 al. 1 LTF](#)). Une *reformatio in peius* est donc exclue.

Si le TF admet le recours, il statue de manière réformatoire lui-même sur le fond et fixe par ex. les éléments imposables. Si les faits ne sont pas suffisamment établis, il renvoie l'affaire (*en cassation*) à l'autorité précédente pour qu'elle prenne une nouvelle décision. Il peut également renvoyer l'affaire à l'autorité qui a statué en première instance ([art. 107 al. 2 LTF](#)). En cas de renvoi de l'affaire, l'autorité cantonale devra prendre une nouvelle décision, qui pourra de nouveau être attaquée par la voie du recours au TF.

En vertu de l'[art. 60 al. 1 LTF](#), les arrêts du TF doivent être communiqués aux parties, à l'autorité précédente (commission cantonale de recours ou tribunal administratif) ainsi qu'aux éventuelles autres participants à la procédure et acquièrent force de chose jugée le jour où ils sont prononcés ([art. 61 LTF](#)).

5.6 Frais de justice

En règle générale, les **frais judiciaires** sont **mis à la charge de la partie qui succombe** ([art. 66 al. 1 LTF](#)). Cela vaut aussi pour les collectivités publiques si, comme c'est typiquement le cas en matière fiscale, leur intérêt patrimonial est en cause.

Dans certaines circonstances, les frais judiciaires peuvent être mis à la charge de la partie ayant obtenu gain de cause, par exemple si le fisc a entrepris les mesures ayant fait l'objet du recours à cause du comportement du contribuable. Les frais causés inutilement sont supportés par celui qui les a engendrés ([art. 66 al. 3 LTF](#)).

5.7 Dépens

Le TF décide, en statuant sur la contestation elle-même, si, et dans quelle mesure, les **frais de la partie qui obtient gain de cause** seront **supportés par celle qui succombe** ([art. 68 al. 1 LTF](#)). En règle générale, cette dernière est tenue de lui rembourser tous les frais indispensables occasionnés par le litige ([art. 68 al. 2 LTF](#)). Selon l'[art. 68 al. 3 LTF](#), en règle générale, aucuns dépens ne sont alloués à la Confédération, aux cantons, aux communes ou aux organisations chargées de tâches de droit public lorsqu'ils obtiennent gain de cause dans l'exercice de leurs attributions officielles.

Les dépens alloués à la partie adverse comprennent le remboursement de ses débours effectifs (frais de déplacement nécessaires, frais de port, téléphones, etc.) ainsi que ses frais d'avocat.

Lorsque l'arrêt ne donne pas exclusivement gain de cause à une partie ou que la partie qui a succombé pouvait de bonne foi se croire fondée à poursuivre le procès, les frais peuvent être répartis proportionnellement entre les parties ([art. 66 al. 1 LTF](#)).

6 PROCÉDURE DE RECOURS DEVANT LE TRIBUNAL FÉDÉRAL EN MATIÈRE D'IMPÔTS CANTONAUX ET COMMUNAUX

En matière d'impôts cantonaux et communaux, les décisions de dernière instance cantonale (commission de recours ou tribunal administratif) peuvent en principe faire l'objet d'un recours en matière de droit public devant le TF ([art. 73 LHID](#) et [art. 82 let. a LTF](#) en lien avec l'[art. 86 al. 1 let. d LTF](#)). Le recours peut être formé pour violation du droit fédéral, soit essentiellement pour violation de la Cst. et de la LHID.

Recours constitutionnel subsidiaire

Pour être complet, il faut citer la voie du recours constitutionnel subsidiaire ([art. 113 ss LTF](#)) tendant à compléter la protection offerte par le recours en matière de droit public. Sa portée est très restreinte car le recours devant le TF ne peut être formé que pour **violation du droit constitutionnel** (notamment l'application arbitraire du droit cantonal) et les cas ne pouvant pas faire l'objet d'un recours en matière de droit public sont très rares. Dans ce cas, le recours constitutionnel n'est, de par sa nature subsidiaire, pas admissible. Il n'est recevable que contre les décisions cantonales de dernière instance et peut intervenir dans le domaine d'application de la LIFD et de la LHID ou des impôts cantonaux sur le revenu et le bénéfice en cas de décision de sursis et de remise.

Litiges intercantonaux en matière de double imposition

Il peut arriver que pour le **même objet fiscal** et pour le **même laps de temps**, un contribuable soit **imposé conjointement par deux cantons ou même davantage**. Or, cette double imposition est interdite en vertu de l'[art. 127 al. 3 Cst.](#)

Le contribuable pourra alors s'en défendre au moyen d'un recours en matière de droit public auprès du TF. Dans ces cas également, il doit au préalable épuiser les voies de recours générales (cantonales), du moins dans l'un des cantons concernés ([art. 86 al. 1 let. d LTF](#)).

6.1 Obligation de motiver

Le TF applique le droit d'office ([art. 106 al. 1 LTF](#)). Lorsque le contribuable conteste le non-respect du droit fondamental ou du régime constitutionnel du droit cantonal ou du droit intercantonal, il doit consigner ceci expressément dans son recours et motiver son grief. Dans le cas contraire, le recours est irrecevable ([art. 106 al. 2 LTF](#)).

6.2 Délai, forme et contenu du recours

Délai, forme et contenu du recours concernant les impôts cantonaux sont réglés comme pour l'IFD (*cf. chiffre 5.3*).

6.3 Décision du Tribunal fédéral

Le TF est **lié aux conclusions des parties** et ne peut pas aller au-delà de celles-ci ([art. 107 al. 1 LTF](#)). Il n'est cependant pas lié aux motifs qu'elles invoquent. Le TF révisé le droit et en principe pas les faits.

Sur la base des faits tels qu'ils ressortent de la décision attaquée, le TF doit par exemple vérifier s'il y a ou non violation de l'[art. 8 Cst.](#), c'est-à-dire s'il y a eu inégalité de traitement ([art. 106 al. 1 LTF](#)).

Le TF peut modifier la décision lui-même, ou la renvoyer à la première instance ou à l'instance inférieure ([art. 107 al. 2 LTF](#)).

L'arrêt du TF doit être communiqué par écrit aux parties ainsi qu'à la commission cantonale de recours (ou, le cas échéant, au tribunal administratif cantonal) et à l'AFC ([art. 60 al. 1 LTF](#)).

6.4 Frais de justice

Les prescriptions concernant la répartition des frais sont les mêmes que celles concernant le recours en matière d'IFD (*cf. chiffre 5.6*).

6.5 Dépens

Les prescriptions concernant la répartition des frais sont les mêmes que celles concernant le recours en matière d'IFD (*cf. chiffre 5.7*).

7 MODIFICATION DES DÉCISIONS ET PRONONCÉS ENTRÉS EN FORCE

Les décisions de taxation ou les prononcés **entrent en force** (formelle) lorsqu'ils ne peuvent plus être contestés par des voies de droit ordinaires (réclamation ou recours). Pour des raisons de sécurité juridique, une taxation entrée en force ne pourra plus être modifiée, sauf pour certains motifs strictement définis par la loi par le biais de la voie de droit extraordinaire de la **révision** (en faveur du contribuable).

Une modification au détriment du contribuable, soit en faveur du fisc, est effectuée au moyen d'une procédure en **rappel d'impôt** (cf. *chiffre 7.2*).

Par ailleurs, une fois entrées en force, les taxations peuvent également – à certaines conditions – subir *a posteriori* des **corrections d'erreurs de calcul et de transcription** (cf. *chiffre 7.3*).

7.1 Révision

Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé **en faveur du contribuable** (ou éventuellement de ses héritiers), **à sa demande** ou **d'office**, tant en matière d'IFD ([art. 147 ss LIFD](#)) que d'impôts cantonaux ([art. 51 LHID](#)).

Tous les cantons possèdent des dispositions légales relatives aux demandes de révision en faveur du contribuable.

Les cantons de GL, AR et TG prévoient que seuls les contribuables (ou leurs héritiers) ont la faculté de demander une révision, dans les autres cantons cette disposition s'applique également aux autorités fiscales.

7.1.1 Motifs de révision

Les demandes de révisions concernant des décisions et prononcés en matière d'IFD et d'impôts cantonaux sont notamment recevables lorsque ([art. 147 al. 1 LIFD](#) et [art. 51 al. 1 LHID](#)) :

- le requérant (en principe le contribuable, plus rarement le fisc) découvre subséquentement de **faits nouveaux importants**¹⁵ ou des **preuves** concluantes qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure précédente ;
- des **principes essentiels de la procédure** ont été **violés**, en particulier lorsque des faits importants ou des preuves concluantes, qui ressortent du dossier, ont été négligés, alors que l'autorité qui a statué en avait ou devait en avoir connaissance ;
- une procédure pénale établit qu'un **crime ou délit** a influencé l'ordonnance ou la décision au préjudice du requérant, même si aucune condamnation n'est intervenue. Si l'action pénale n'est pas possible, la preuve peut être administrée d'une autre manière.

¹⁵ Il est à noter qu'un changement de pratique des autorités fiscales ou de la justice fiscale ne constitue pas un fait nouveau important qui justifierait une révision.

On ne peut en effet revenir sur une taxation ou une décision passée en force, ni lorsqu'il y a eu un changement ultérieur de la pratique, ni lorsqu'une commission cantonale de recours ou le TF a pris dans un cas du même genre une décision s'écartant de la pratique suivie jusqu'alors.

Afin d'ouvrir la voie de la révision, les cantons d'AI, SG et VD exigent en outre le jugement d'un tribunal pénal établissant que la décision ait été influencée par un crime ou un délit. Pourtant, il convient de relever que ce motif de révision n'est invoqué que rarement en pratique.

La révision est cependant exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui ([art. 147 al. 2 LIFD](#) et [art. 51 al. 2 LHID](#)).

La majorité des cantons prévoient des motifs analogues, en particulier en ce qui concerne la découverte de faits nouveaux importants, les fautes ou violations commises en matière de procédure ainsi que la négligence de l'autorité.

Quelques cantons admettent encore d'autres motifs de révision :

- lorsque, en cas de conflits en matière de double imposition intercantonale ou internationale, l'autorité qui a décidé conclut qu'en appliquant les normes prévues afin d'éviter la double imposition, le canton concerné doit se limiter, conformément aux règles applicables en matière de prévention de la double imposition : LU, SZ, OW, NW, SH, AR, AI, SG, TG et TI ;
- en cas d'abus de droit : FR (pratique) ;
- lorsque la notification de la décision a été effectuée par le biais d'une publication dans la feuille officielle en cas de conflit en matière de double imposition intercantonale ou internationale, l'autorité qui a décidé conclut qu'en appliquant les normes prévues afin d'éviter la double imposition, le canton doit limiter son droit d'imposer : SO ;
- en cas de procédure à l'amiable selon une convention de double imposition, ou bien d'un arrêt du TF concernant la double imposition intercantonale (pratique) : BS et BL ;
- lorsque les conditions d'un report de l'impôt sur les gains immobiliers ne sont remplies qu'après une taxation entrée en force : AI et SG.

7.1.2 Forme et contenu de la demande de révision

La demande de révision doit être **déposée par écrit** et être **motivée**. Elle doit indiquer, avec preuves à l'appui, le motif de révision invoqué. Elle doit mentionner en outre en quoi devrait consister la modification de la décision précédente et quelle est la restitution demandée.

Les cantons prévoient des méthodes semblables. Tous les cantons prévoient en effet dans leur loi ou en pratique que la demande de révision doit être effectuée par écrit. En outre, elle doit en principe être motivée, avec preuves à l'appui.

7.1.3 Délais de révision

En matière d'IFD, la demande de révision doit être déposée dans les **90 jours** qui suivent la découverte du motif de révision, et au plus tard dans les **10 ans** à compter de la notification de la décision ou du prononcé ([art. 148 LIFD](#)). Ces deux délais sont des délais de péremption, qui ne peuvent être ni interrompus ni suspendus.

Presque toutes les législations cantonales prévoient également un **délai de 90 jours** dès que le requérant a découvert le motif de révision ([art. 51 al. 3 LHID](#)). Le canton du TI connaît un délai particulier de 30 jours en cas de conflit en matière de double imposition intercantonale.

Dans tous les cantons, le **laps de temps total** au cours duquel une demande de révision peut être déposée, se monte à **10 ans** à compter de la notification de la décision ou du prononcé.

7.1.4 Décision

C'est à l'autorité administrative ou judiciaire qui a rendu la décision ou le prononcé faisant l'objet de la demande de révision, de statuer sur celle-ci. S'il existe un motif de révision allégué par le requérant, l'autorité annule sa décision ou son prononcé antérieur en question et statue à nouveau ([art. 149 al. 1 et 2 LIFD](#) et [art. 51 al. 4 LHID](#)).

En procédure de révision, seuls les éléments imposables faisant l'objet de la demande de révision peuvent être modifiés, et non l'intégralité de la taxation. Une révision ne justifie donc pas, ni ne sous-entend, un nouvel examen de tous les éléments de la taxation.

Il est à noter que le rejet de la demande de révision concernant l'IFD et la nouvelle décision ou le nouveau prononcé peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé antérieur ([art. 149 al. 3 LIFD](#)).

Les législations et pratiques cantonales sont semblables. Dans la quasi-totalité des cantons, cette demande de révision doit être adressée à l'autorité qui a rendu la décision ou le prononcé à réviser.

7.2 Rappel d'impôt

Toujours dans le cadre des modifications des décisions et prononcés entrés en force, le rappel d'impôt constitue, cette fois **en faveur du fisc**, le pendant de la révision opérée en faveur du contribuable. Il s'agit là de la perception ultérieure d'impôts qui n'ont pas été perçus ou qui ne l'ont été que de manière incomplète dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation.

Il s'agit de réclamer des impôts qui n'ont pas été perçus, à tort, lors de la procédure de taxation. Soit parce que l'autorité fiscale n'avait pas connaissance à l'époque de certains faits ou moyens de preuve, soit parce qu'une taxation a été omise ou a été remplie incomplètement à la suite d'un crime ou d'un délit commis à l'encontre de l'autorité fiscale (par ex. menace de préjudices à l'encontre du fonctionnaire fiscal).

C'est ainsi qu'en matière d'IFD ([art. 151 LIFD](#)) et d'impôt cantonaux ([art. 53 LHID](#)), il est notamment précisé que lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation :

- n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ;
- entrée en force est incomplète ;
- non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale,

cette dernière procède au **rappel de l'impôt** qui n'a pas été perçu, **intérêts compris**.

Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu ou sa fortune nette et son bénéfice net, et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est alors exclu même si cette évaluation se révèle par la suite avoir été insuffisante ([art. 151 al. 2 LIFD](#) et [art. 53 al. 1 LHID](#)).

Les lois cantonales possèdent également des dispositions similaires. Tous les cantons prévoient en effet la possibilité pour le fisc de procéder *a posteriori* à la modification d'une taxation ou décision entrée en force, sans qu'il y ait pour autant faute du contribuable.

7.2.1 Procédure

Le rappel d'impôt ne présuppose pas de faute et n'a pas caractère punitif. Les prescriptions et principes de la procédure de taxation et de recours sont applicables par analogie ([art. 153 al. 3 LIFD](#)). De ce fait, la procédure de rappel d'impôt suit son cours de manière indépendante d'une éventuelle procédure de soustraction d'impôt.

En matière d'IFD, le contribuable est averti par écrit de l'ouverture par le fisc d'une procédure en rappel d'impôt ([art. 153 al. 1 LIFD](#)).

Il est à noter que si une procédure n'est pas encore introduite ou n'est pas terminée au moment du décès, elle sera ouverte ou se poursuivra contre les héritiers ([art. 153 al. 2 LIFD](#)).

Le **droit des héritiers à un rappel d'impôt simplifié** sur les éléments de la fortune et du revenu soustraits par le défunt est régi par les [art. 153a LIFD](#) et [art. 53a LHID](#).

Les dispositions cantonales ne présentent pas de divergences notables.

7.2.2 Péremption du droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt

En matière d'IFD, le droit pour l'autorité fiscale d'introduire une procédure en rappel d'impôt s'éteint **10 ans** après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète ([art. 152 al. 1 LIFD](#)). Il s'agit là d'un délai de péremption, qui ne peut être interrompu et qui ne pourra être sauvegardé que par l'introduction en temps utile de la procédure.

Dans tous les cas, et de manière plus générale, le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint **15 ans** après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte ([art. 152 al. 3 LIFD](#)). Il s'agit là de nouveau d'un délai de péremption.

Dans tous les cantons, ces délais de péremption se montent également à **10 ans** s'agissant du droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt ([art. 53 al. 2 LHID](#)) et de **15 ans** pour le droit de procéder au rappel d'impôt ([art. 53 al. 3 LHID](#)).

7.3 Corrections d'erreurs de calcul et de transcription

En matière d'IFD et des impôts cantonaux les erreurs de calcul et de transcription (erreurs rédactionnelles ou de chancellerie) figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les **5 ans** qui suivent la notification du prononcé ou de la décision par l'autorité qui les a commises ([art. 150 LIFD](#) et [art. 52 LHID](#)).

Les rectifications d'erreurs de calcul ou de transcription peuvent donc se faire aussi bien en faveur du contribuable qu'en sa défaveur. Les conditions sont moins restrictives que lors de la révision. Ceci est justifié par le fait qu'il ne s'agit pas d'erreurs dans le processus de décision, mais d'inadvertances lors de la transcription de la décision. Des erreurs dans l'addition ou la soustraction (erreurs de calcul, y compris les erreurs de programmation et de logiciel) ou la mention accidentelle – facilement reconnaissable aussi pour le contribuable – d'une fausse période fiscale dans une décision (erreurs de frappe) sont ainsi susceptibles de rectification.

La correction de l'erreur ou le refus d'y procéder peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé.

* * * * *