

**Martin Byland**

avocat, TBO  
Treuhand AG, Zürich

## L'administration en tant que prestataire de services – entre vœux et la réalité

Conformément à son plan directeur<sup>1</sup>, l'Administration fédérale des contributions vise à collaborer avec les contribuables et leurs représentants sur une base de fair-play et de véritable partenariat. Comme le montrent les quelques exemples suivants tirés de la pratique, il reste encore beaucoup à faire.

L'administration moderne est soumise à une très forte pression. Elle doit sans cesse accroître son efficacité tout en réduisant ses coûts. Le fait que la population est de mieux en mieux informée, de plus en plus autonome et toujours plus critique ne simplifie pas la situation. Pour atteindre malgré tout l'objectif visé d'une amélioration de l'efficacité, il ne suffit plus d'optimiser les processus de transformation en cours du seul point de vue de l'administration mais il est désormais également nécessaire que l'administration et le législateur se mettent à la place du citoyen et s'adaptent aux besoins de ce dernier. Cela demande également que l'on fasse le deuil d'habitudes parfois vieilles de plusieurs décennies. L'administration doit comprendre son rôle en tant que prestataire de services et prendre le citoyen au sérieux dans son rôle de partenaire de même valeur. Cela implique que l'administration analyse son mode de fonctionnement et ses règles quant à l'effet de ces règles sur le contribuable (applicabilité, relation entre investissement et rendement d'un point de vue des finances et

du personnel, compréhensibilité pour les non-professionnels, risque que les règles contiennent des erreurs).

### Qui sème, récolte ...

Pour ce qui est du partenariat à base de collaboration entre les autorités et les contribuables souhaité par l'Administration fédérale des contributions (AFC), un grand pas serait fait si tous les collaborateurs de l'administration gardaient en tout temps à l'esprit cet objectif. Ils doivent être en mesure de se mettre à la place du contribuable et ne pas se contenter de poursuivre leur mission légale. Les taxateurs doivent ainsi abandonner l'idée encore très répandue que les contribuables cherchent à priori à les tromper<sup>1</sup>. Il existe certainement un nombre pas forcément réduit de contribuables pour lesquels tous les moyens sont bons pour économiser des impôts. Cela ne permet toutefois pas de placer tous les contribuables sous soupçon et d'organiser l'ensemble du système

en fonction de cette minorité. En effet, cette manière de procéder affaiblirait la volonté de collaboration de la majorité. L'optique du partenariat vaut également tout particulièrement pour les collaborateurs qui sont chargés de participer à des projets relatifs à la législation. Outre le plan directeur mentionné ci-dessus, l'AFC a également publié une base de discussion relative à un code de conduite pour autorités fiscales, contribuables et experts fiscaux<sup>2</sup>. Ce code poursuit, lui aussi, l'objectif de favoriser une collaboration de toutes les personnes concernées (contribuables, conseillers ainsi que les administrations de la Confédération et des cantons) en tant que partenaires et de contribuer à améliorer les relations. Il se base sur la constatation que les contribuables, les conseillers fiscaux et les autorités – malgré des intérêts partiellement divergents – pourraient favoriser une meilleure application du droit fiscal. Le code contient, entre autres, des règles relatives aux mots-clés suivants:

- Confiance et respect réciproques
- Ne pas mettre les partenaires sous pression

- Utiliser la marge de manœuvre disponible
- Garantir la transparence de la pratique de l'administration

Il est indéniable que des rapports efficaces et libres de toute tension entre l'administration fiscale, les contribuables et leurs conseillers exigent un effort constant de tous les participants. Dès lors, un code de conduite pour le quotidien ne peut être qu'utile. Une amélioration de la collaboration n'est toutefois pas suffisante. Il faut également que la législation et la pratique de l'administration soient analysées quant à leur praticabilité quotidienne.

### Administration trop éloignée des besoins de la pratique

La taxe à la valeur ajoutée constitue un exemple particulièrement sombre de manque de qualité de cette philosophie de prestataire de services (jusqu'à présent). Son maniement bureaucratique par l'administration n'a pas manqué de susciter la colère dans de très larges cercles du pays. L'ordonnance sur la taxe à la valeur ajoutée et les brochures qui s'y basent se distinguent très fortement par une «mentalité sécuritaire» (selon le principe qu'il vaut mieux taxer une fois de trop que de manquer une occasion correspondante) avec, pour conséquence, que les charges bureaucratiques sont énormes et ce pour toutes les parties impliquées. La règle à caractère punitif selon laquelle l'autorité était autorisée à percevoir des arriérés d'impôts en raison de défauts formels, quand bien même aucune perte d'impôt n'était à déplorer, règle abolie depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2006, constitue l'exemple le plus brillant d'une attitude fortement égocentrique des autorités TVA. Ce cas concernait souvent des indications d'adresses imprécises de fournisseurs ou de bénéficiaires de prestations (par exemple établissement d'une facture à Globus et non à Magazines «zum Globus»).

Le Conseil fédéral et l'administration ont reconnu le problème et pris diverses mesures immédiates. Ainsi, onze modifications de pratique ont été mises en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2005, onze autres mesures le 1<sup>er</sup> juillet 2005 et cinq autres le 1<sup>er</sup> juillet 2006. De plus, un organe TVA consultatif a été créé dont les membres sont issus du monde de la science, de l'économie, de la pratique fiscale et de l'administration fédérale<sup>3</sup>. Cet organe a pour but de se saisir des sujets d'actualité, de prendre position quant aux ordonnances administratives nécessaires (instructions, brochures et feuillets) et d'émettre des recommandations. Il s'agit-là d'un pas important dans la bonne direction et il est important que cet organe poursuive son

travail, même si l'on engage simultanément une révision totale de la loi sur la TVA. En effet, l'harmonisation des taux d'impôt recherchée par la révision ne pourra pas éliminer les nombreux obstacles bureaucratiques. C'est justement en raison de la procédure d'auto-taxation appliquée par la taxe à la valeur ajoutée que des règles praticables pour les contribuables et correspondant à la pratique doivent exister et que des renseignements fiables et d'actualité soient disponibles pour les divers problèmes quotidiens qui peuvent se poser. Cela exige également que l'on n'attende pas plus longtemps avant d'actualiser les nombreux règlements et les directives. Ainsi, la plupart des brochures de la TVA datent de 2001. On exige toutefois du contribuable qu'il soit au courant des modifications de pratique intervenues dans l'intervalle. Un autre sujet de discordance en matière de TVA constitue le taux d'intérêt de retard tout à fait irréaliste de 5%, ce qui peut générer des montants exorbitants en cas de facturation d'arriérés d'impôts portant sur plusieurs années.

### Pratique d'information améliorée?

La pratique d'information de la part des autorités s'est massivement améliorée au cours de ces dernières années. Les autorités administratives et les tribunaux informent de leur propre initiative au sujet des nouveaux décrets et des arrêts, ce qui facilite grandement l'acquisition d'information. L'avance de l'administration en matière de connaissances s'est ainsi réduite. Les arrêts, les directives et les documents de travail publiés par les autorités et les tribunaux cantonaux et fédéraux sont très nombreux.

Les formulaires des déclarations d'impôt ainsi que les instructions sont devenus bien plus faciles à utiliser. De plus, les décisions de taxation sont en règle générale plus faciles à comprendre par un non-professionnel en raison de modules explicatifs. Des problèmes plus complexes tels que la répartition fiscale intercantonale ne comprennent le plus souvent que peu d'indications relatives au mode de calcul. On constate par contre une véritable lacune d'information en ce qui concerne l'indication des voies de recours. Dans ce cas, il n'est qu'exceptionnellement fait mention des suspensions de délai en droit, ce qui constitue une véritable lacune, compte tenu des règles très différentes qui s'appliquent dans chaque domaine du droit. Même pour un professionnel, il est très difficile de garder un aperçu de ces délais étant donné que chaque canton a ses propres dispositions et que la Confédération – à l'exception des procédures engagées devant le Tribunal fédéral et les autorités fédérales appliquant la

Loi fédérale sur la procédure administrative – ne connaît pas de fêtes. Les informations sont également lacunaires en ce qui concerne les autres délais. Ainsi, le canton de Zurich fixe un délai de dix jours en cas d'exécution incomplète des obligations procédurales. Compte tenu de ce délai extrêmement court, on pourrait s'attendre à ce que l'on attire au minimum l'attention du contribuable sur le fait que ce délai – contrairement à d'autres – n'est pas extensible. Or d'une part, cela ne se fait pas expressément et d'autre part, on ne trouve aucune indication correspondante dans les dispositions légales annexées.

### Détermination de pratique sans engagement?

La détermination de la pratique se fait par des ordonnances administratives. Ces auxiliaires – publiés le plus souvent sous forme de directives, de brochures de branche, de circulaire, d'instructions etc. – ont pour objectif de garantir une pratique administrative homogène. Même si l'information actuelle relative à la pratique administrative est devenue plus complète, la validité des ordonnances administratives de l'autorité reste peu claire. Selon le Tribunal fédéral, ces dernières ne représentent qu'un avis de l'administration et ne lient même pas l'administration elle-même. Par contre, la doctrine souligne à raison que les ordonnances administratives lient en principe l'autorité qui les émet et que seuls les tribunaux peuvent les examiner.

Afin d'obtenir la sécurité du droit souhaitée dans le domaine des ordonnances administratives, ces dernières doivent décrire clairement les thèmes centraux et ne doivent pas se limiter à des constellations évidentes. Ainsi, la circulaire no. 8 de l'AFC du 21 juin 2005 et relative aux agents immobiliers professionnels, ne répond pas à ces critères<sup>4</sup>. Dans cette dernière, le domaine non soumis à l'impôt sur les bénéfices en capital est décrit de manière tellement restrictive que l'on n'y voit absolument plus clair. Le pouvoir d'appréciation des autorités fiscales reste ainsi très important. Cela correspond à une attitude de respect face à l'autorité publique complètement dépassée selon laquelle une autorité, cherchant à diminuer au minimum les risques, se réserve le droit de décider, après de nombreuses années, en toute tranquillité et en ayant connaissance de tous les faits, si un acte est imposable ou non. Ce sont justement de telles constellations qui encourageront les contribuables à faire acte de résistance puisque, avec des règles aussi imprécises, le pouvoir d'appréciation de chaque taxateur est particulièrement important et que

le danger existe que d'autres raisons, non liées à l'affaire elle-même, puissent être déterminantes pour la décision. L'analyse de la jurisprudence relative au négoce de papiers-values en dit long à ce sujet<sup>5</sup>.

### Jurisprudence contre les contribuables

Le 18 avril 2005, le Tribunal fédéral a procédé à une adaptation de sa jurisprudence relative à la double imposition d'immeubles faisant partie de fortunes privées, adaptation qui était nécessaire depuis plusieurs décennies<sup>6</sup>. Jusqu'à présent, une perte subie dans le canton de situation de l'objet immobilier devait être prise en compte par le canton de domicile aux dépens du revenu imposable dans ce dernier. Si à l'inverse, une perte était subie dans le canton de domicile ou dans un autre canton de situation d'un objet immobilier, les autres cantons de situation d'un objet immobilier n'étaient pas tenus de tenir compte de cette perte. Avec cette jurisprudence, le Tribunal fédéral s'accommodait consciemment du fait que toutes les pertes subies ne pouvaient être prises en compte, de telle manière qu'il en résultait une double imposition. La pratique protégeait jusqu'à présent l'autonomie fiscale cantonale aux dépens du contribuable et s'accommodait ainsi consciemment de la violation de l'interdiction constitutionnelle de discrimination. Le 8 mai 2006, le Tribunal fédéral a également étendu cette modification de pratique à des personnes morales disposant d'objets immobiliers servant de placements financiers<sup>7</sup>. Même s'il faut reconnaître que cette évolution de la jurisprudence est positive, il est tout de même préoccupant qu'il faille toujours pour cela un arrêt du Tribunal fédéral alors qu'il existe avec la Conférence suisse des impôts un organe intercantonal qui serait en mesure de traiter de telles questions.

### Règles de procédure trop strictes

Les lois fiscales (tout comme d'autres lois) se basent sur l'image d'un contribuable idéal qui aurait suffisamment de temps et serait capable de s'acquitter pleinement et à temps de ses obligations tout en restant toujours parfaitement informé. Dans ce cas, on ne tient pas compte du fait qu'il existe de nombreuses personnes qui vivent des situations particulièrement pénibles et restent dès lors passifs en matière d'impôts (suite à des difficultés financières, un divorce, une naissance, des problèmes de dépendance, une surcharge professionnelle etc.). Il est souhaitable que les autori-

tés fiscales développent pour de telles personnes des modèles simplifiés permettant une saisie fiscale correcte (par exemple transmission des données salariales par un employeur aux autorités fiscales). De cette façon, il serait possible d'éviter de nombreuses taxations d'office.

Lorsque les obligations fiscales ne sont pas exécutées, on procède le plus souvent à des procédures de taxation d'office, ce qui a souvent de très lourdes conséquences financières. En effet, la jurisprudence dans ce domaine est très stricte depuis de nombreuses années et n'a aucun égard pour la situation personnelle du contribuable. D'une certaine façon, il est correct de procéder à une taxation d'office dans le cas d'un contribuable qui ne répond pas à ses obligations malgré les rappels qui lui sont adressés. Un contribuable ne peut toutefois échapper au désavantage de la taxation d'office et fournir ainsi la preuve de l'inexactitude de la taxation que si, d'une part, il rattrape l'acte omis de manière formellement correcte et si, d'autre part, il fournit une présentation objective substantielle et un faisceau de preuves. Si ces conditions ne sont pas remplies, le préposé aux impôts n'est pas tenu de faire des recherches et d'entrer en matière. Le Tribunal administratif zurichois vient ainsi de confirmer une nouvelle fois la pratique du Tribunal fédéral en constatant que l'autorité fiscale ne doit pas entrer en matière suite à un recours lorsqu'une personne morale, dans le cadre d'une procédure de recours, dépose une déclaration d'impôt non signée accompagnée de comptes annuels qui ne sont pas signés non plus<sup>8</sup>. Bien que la signature apposée au bas des comptes annuels ne constitue qu'une disposition réglementaire, ce défaut peut justifier une non-entrée en matière dans le cas des taxations d'office. Dans la pratique, cela signifie que le contribuable doit s'acquitter de ses obligations s'il veut obtenir une taxation correcte étant donné qu'il ne sait pas comment le préposé aux impôts évaluera les exigences formelles.

Une telle pratique très stricte – qui arrange les autorités fiscales étant donné que, le plus souvent, elles ne doivent pas procéder de manière matérielle à la taxation – peut se comprendre aux niveaux des recours et des réclamations. Pourtant, le fait qu'au niveau du préposé (dans le cadre d'une procédure de recours), la répétition des actes omis ne suffise plus à annuler une taxation d'office (et faire renaître l'obligation faite au taxateur de contrôler les éléments soumis), exprime une position à caractère punitif dépassée (même si l'on entend régulièrement prétendre qu'une taxation d'office ne constitue pas une punition) et n'a rien en commun avec une prestation de service efficace. On peut dès lors facilement comprendre pour-

quoi les procédures en recours sont si fréquentes suite à des taxations d'office. Le contribuable se sent régulièrement exagérément puni pour une erreur qu'il a commise. Cela justifie déjà une adaptation de la pratique.

### Conclusion

Il n'y a plus qu'à souhaiter que l'administration des impôts, le législateur mais aussi les juges compétents en matière fiscale évaluent le droit fiscal, lors de leurs décisions, dans l'optique d'un contribuable raisonnable mais à qui il peut arriver de faire des erreurs. Ceci de manière à assurer davantage de fair-play dans ce domaine. La création du code de conduite et de l'organe consultatif TVA constituent deux importantes étapes dans cette direction. Il serait également souhaitable que soit fondé un organe consultatif pour les impôts directs. De cette manière, les autorités fiscales et les conseillers fiscaux pourraient améliorer la praticabilité du droit fiscal en collaboration avec des représentants scientifiques. Une pratique fiscale claire et compréhensible pour le contribuable constitue la meilleure garantie que les prescriptions seront respectées. Dans un tel cas, le contribuable sera davantage enclin à accepter que les autorités fiscales persistent à ce que les règles soient observées. ■

### → Vos expériences

**L'auteur du présent article et la rédaction de l'EXFI s'intéressent à d'éventuels exemples que les lecteurs pourraient leur fournir. Veuillez adresser d'éventuels envois aux adresses électronique et postale suivantes: [info@stv-zh.ch](mailto:info@stv-zh.ch) ou **TREX – Der Treuhandexperte, Steinstrasse 21, Postfach, 8036 Zürich****

<sup>1</sup> Remarque révélatrice d'un taxateur après avoir «sous-entendu» à tort qu'un contribuable était propriétaire d'une maison de vacances non déclarée: «Vous ne seriez pas le premier!»

<sup>2</sup> [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) / voir sous: Qui sommes-nous / Code de conduite

<sup>3</sup> [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) / voir sous: Taxe sur la valeur ajoutée/Organe consultatif

<sup>4</sup> [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) / voir sous: Impôt fédéral direct / Imprimés / Circulaires

<sup>5</sup> Selon une analyse de nombreux arrêts de tribunaux publiée par KPMG, les critères du Tribunal fédéral sont de nature plutôt théorique. Le seul critère déterminant est le gain en capital dont la valeur-limite se situe pour les autorités fiscales entre Fr. 500 000 et Fr. 1 million. Un gain en capital inférieur à Fr. 500 000 dans une situation normale (revenu moyen et fortune moyenne) ne mène en général pas à une imposition alors que les contribuables dans une situation exceptionnelle (par exemple sans revenu lucratif) doivent s'attendre à une imposition des gains en capitaux dépassant Fr. 1 million (voir TREX no. XXx).

<sup>6</sup> 2P.141/2004, arrêt du 18 avril 2005

<sup>7</sup> 2P.139/2005, arrêt du 8 mai 2006

<sup>8</sup> Tribunal administratif, 25 mai 2005, SB.2005.00010 in ZSTP 2005, 256; cf. Aussi ATF 123 II 552