

ADMINISTRATION FEDERALE
DES CONTRIBUTIONS
Division principale
de l'impôt fédéral direct

Berne, le 7 mars 1995

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct

Circulaire no 19

Obligation de renseigner, d'attester et d'informer dans la LIFD

Introduction

Plusieurs articles de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) décrivent les obligations de fournir des renseignements, des attestations et des informations. Elles servent à appliquer la loi et découlent, pour une part, de la loi sur la prévoyance professionnelle.

La présente circulaire donne un aperçu de ces obligations et veut faciliter ainsi l'application pratique de la loi.

A. Obligation de renseigner

1. Obligation de renseigner dans le cadre de la collaboration entre autorités fiscales (art. 111 LIFD)

Conformément à l'article 111, 1er alinéa LIFD, les autorités chargées d'appliquer la LIFD se prêtent mutuellement assistance dans l'accomplissement de leur tâche. Elles communiquent gratuitement toute information utile aux autorités fiscales de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes et, à leur demande, leur permettent de consulter les dossiers fiscaux (v. les directives concernant les informations intercantionales édictées par la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat le 1er octobre 1992, Archives vol. 62, p. 545 s.).

2. Obligation de renseigner dans le cadre de la collaboration d'autres autorités (art. 112 LIFD)

a) Sur demande, les autorités de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes sont tenues de communiquer gratuitement tout renseignement nécessaire à l'application de la LIFD aux autorités chargées de son exécution. Sont soumises à l'obligation de renseigner non seulement toutes les autorités administratives (p. ex. les bureaux du registre foncier et du registre du commerce, les autorités de l'AVS, le contrôle des habitants et la police des étrangers, l'administration centrale de la Confédération, la régie des alcools, etc.), mais aussi toutes les autorités judiciaires. Sont également soumis à cette obligation de renseigner, conformément à l'article 112, 2e alinéa LIFD, les organes des collectivités et établissements auxquels ont été déléguées des tâches incombant à une administration publique (p. ex. PTT, CFF, Fonds national, etc.). L'article 112, 3e alinéa LIFD libère les organes de l'Administration des postes, télégraphes et téléphones et des établissements publics de crédit de l'obligation de donner des renseignements et des informations concernant les faits sur lesquels ils doivent garder le secret en vertu de dispositions légales spéciales.

Les aspects de protection des données ne doivent pas entraver l'établissement des faits par les autorités fiscales dans le cadre de l'application du droit fiscal, sauf si le contribuable, sur la base d'une relation de confiance particulière, a porté à la connaissance d'une autorité des faits dont la divulgation ne se justifierait pas suffisamment au regard de l'intérêt public (JAAC 1984, no 26). Par exemple, les données du recensement de la population peuvent être utilisées à des fins fiscales dans la mesure où elles ne peuvent permettre aucune conclusion sur des personnes précises (art. 3a LF du 3.2.1860 sur le recensement fédéral de la population; art. 23 s. de l'ordonnance du 26.10.1988 sur le recensement fédéral de la population de 1990).

b) Les autorités de l'assurance militaire sont également soumises à l'obligation de renseigner. Conformément à l'article 22 LIFD, tous les revenus provenant de la prévoyance sont imposables. Les prestations de l'assurance militaire (art. 8 LAM) en font fondamentalement partie à quelques exceptions près (rentes d'invalidité et de survivants ayant commencé à courir avant le 1.1.1994; rentes pour atteinte à l'intégrité et indemnités à titre de réparation morale, etc.; v. circulaire no 11 du 8.6.1994, Imposition des prestations de l'assurance militaire).

c) Les articles 112 et 203 LIFD modifient la réglementation concernant l'aide administrative des autorités de l'AVS. L'article 203 LIFD complète la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants (art. 50bis LAVS) dans la mesure où l'obligation des autorités de l'AVS de garder le secret est supprimée à l'endroit des autorités qui sont chargées de l'exécution des lois fiscales et qui demandent des renseignements nécessaires à l'application de ces lois.

L'obligation de renseigner ne se limite pas aux cas particuliers; on peut notamment envisager la remise de listes. Ceci résulte de l'expression "tout renseignement nécessaire", dans la mesure où "nécessaire" se réfère à l'application de la loi. Il faut donc remettre aux autorités fiscales tous les renseignements nécessaires à l'application de la LIFD (v. aussi les textes allemand et italien). Il n'y a par conséquent pas de limitation au cas particulier. Ni la LAVS ni la LIFD ne prévoient la nécessité de motiver les demandes de renseignements.

d) Toutes les autorités administratives et les institutions et corporations assimilées doivent aussi fournir sur demande la liste complète des personnes employées dans l'office ou l'établissement concerné.

3. Obligation de renseigner et de collaborer du contribuable (art. 126, 2e et 3e al. LIFD)

a) Le contribuable n'est pas seulement tenu de remettre à l'autorité de taxation une déclaration d'impôt complète (art. 124, 2e al. LIFD); sur demande de l'autorité de taxation, il doit encore fournir de vive voix ou par écrit des renseignements (art. 126, 2e al. LIFD) et des attestations. Lorsque le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement d'un tiers (art. 127, 2e al. LIFD).

L'obligation de renseigner ne porte, bien entendu, que sur des éléments importants du point de vue fiscal (p. ex. certificats de salaire, etc.). Les faits ne peuvent pas seulement être considérés comme étant importants du point de vue fiscal lorsqu'ils créent directement un droit au paiement d'une somme d'argent dans le cadre d'un acte juridique. Ils sont également considérés comme importants s'ils sont nécessaires à la qualification fiscale d'un état de fait.

b) Nul ne peut invoquer le secret professionnel dans sa propre cause. Ceci ne signifie pas pour autant que le contribuable à qui la loi impose le secret professionnel (p. ex. un médecin, un avocat ou une banque) puisse être tenu de fournir des renseignements sur des faits qu'il doit tenir secrets (art. 321 du code pénal suisse ou art. 47 de la loi sur les banques).

En l'occurrence, il faut peser les intérêts juridiques en présence, l'intérêt de l'Etat à une imposition correcte d'une part, et le droit et l'obligation de ces contribuables de garder le secret professionnel, d'autre part. A cet égard, une atteinte au secret professionnel dans le but de déterminer les relations économiques du contribuable tenu au secret professionnel doit toujours être proportionnée et raisonnable.

Pour un avocat, le nom de ses clients et l'existence d'un mandat ne sont pas toujours considérés comme tombant sous le coup du secret professionnel. Fournir à l'autorité fiscale un relevé écrit comportant le montant et la date des factures ainsi que les initiales des clients ne constitue pas, en règle générale, une violation du secret professionnel (commission de surveillance des avocats du canton de Zurich, RSJ 1980, 76. Jg., p. 247).

L'avocat qui refuserait de transmettre même cette information ne pourrait pourtant pas être sanctionné pour refus de se soumettre à l'obligation de renseigner selon l'article 174, 1er alinéa, lettre b LIFD. Il devra cependant endosser les conséquences de ce refus et accepter une taxation d'office plus élevée de son revenu imposable.

Les activités judiciaires et de conseil font partie des activités de l'avocat au sens restreint et sont protégées par le secret professionnel. Toutefois, les activités concernant le fonctionnement de l'étude de l'avocat (dépenses concernant les loyers, les salaires, les assurances, les frais de matériel et de déplacement, etc.) ne sont pas protégées par le secret professionnel. De même, des activités qui ne font pas partie du champ d'activité classique d'un avocat telles l'appartenance à un conseil d'administration ou à un organe de contrôle d'une SA ou la gestion de patrimoines ne sont pas couvertes par le secret professionnel.

c) Le contribuable ne peut pas invoquer le secret bancaire dans le cadre de l'obligation de renseigner. Il doit se procurer et fournir les attestations bancaires requises, notamment les attestations d'intégralité (Jurisprudence administrative bernoise 1986, p. 433). L'association suisse des banquiers a présenté l'obligation de renseigner des banques dans sa circulaire du 11 octobre 1988 (v. Rechtsbuch der schweiz. Bundessteuern, Bd. 7, II A d 164; cf. également Attestations des tiers, p. 6, dernier paragraphe).

d) La protection des données ne doit pas entraver l'application du droit fiscal ni empêcher une taxation conforme à la loi. Le droit de la personnalité de déterminer l'étendue des informations privées accessibles aux tiers ne saurait être illimité non plus. En cas de conflit entre ses intérêts personnels et ceux de la collectivité, l'individu doit accepter la limitation de ses droits au profit d'un intérêt public prépondérant.

e) L'article 113 LIFD définit la situation des époux dans la procédure. Conformément au 1er alinéa de cette disposition, les époux qui vivent effectivement en ménage commun s'acquittent conjointement des obligations que leur impose la LIFD. Suite à la suppression de la substitution fiscale, l'épouse est titulaire de tous les droits et de toutes les obligations de procédure (v. circulaire no 14 du 29.7.1994, période fiscale 1995/96).

4. Obligation de renseigner incombant aux tiers (art. 128 LIFD)

La loi décrit en détail l'obligation des tiers de renseigner l'autorité fiscale: les tiers n'ont donc aucune obligation générale de renseigner. Les renseignements des tiers servent essentiellement aux autorités fiscales à contrôler ou à compléter plus facilement des déclarations d'impôt incomplètes.

La loi énumère les personnes astreintes à donner des renseignements, savoir,

- les associés,
- les copropriétaires,
- les propriétaires communs.

L'obligation de renseigner incombant aux tiers selon l'article 128 LIFD existe directement envers les autorités fiscales. La condition préalable de cette obligation de renseigner est l'existence d'un rapport de droit avec le contribuable. Dans le domaine du droit des sociétés et des droits patrimoniaux, il faut fournir, sur demande, des renseignements concernant en particulier:

- les parts, les droits et les revenus perçus.

5. Obligation du contribuable et du débiteur de donner des renseignements pour la perception de l'impôt à la source (art. 136 LIFD)

Conformément à l'article 136 LIFD, le contribuable et le débiteur des prestations imposables (employeur, assureur, etc.) doivent, sur demande des autorités de taxation, donner tous renseignements oraux ou écrits sur les éléments déterminants pour la perception de l'impôt à la source. Les articles 123 à 129 (collaboration du contribuable, attestations de tiers, renseignements de tiers, informations de tiers) s'appliquent par analogie.

B. Obligation de fournir des attestations

1. Attestations des autorités fiscales

a) En cas de radiation d'une personne morale du registre du commerce (art. 171 LIFD)

Une personne morale ne peut être radiée du registre du commerce que lorsque l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct communique au bureau du registre du commerce que les impôts dus sont payés ou qu'ils ont fait l'objet de sûretés.

b) En cas d'inscription au registre foncier, quand la personne (physique ou morale) qui aliène un immeuble est assujettie à l'impôt uniquement en raison d'un élément immobilier sis en Suisse (art. 172 LIFD)

Cette obligation d'attester sert également à garantir l'impôt. Lorsqu'une personne physique ou morale assujettie en Suisse à l'impôt uniquement en raison d'un élément immobilier (art. 4, 1er al., let. c et art. 51, 1er al., let. c LIFD) aliène un immeuble sis en Suisse, l'acquéreur ne peut être inscrit au registre foncier en qualité de propriétaire qu'avec l'accord écrit de l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct.

2. Attestations de tiers (art. 127 LIFD)

Cette obligation concerne la remise d'attestations écrites au contribuable par des tiers. Si, malgré sommation, un contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement du tiers. Est réservé le secret professionnel protégé légalement. Toute attestation doit être signée, l'en-tête de la lettre devant indiquer l'adresse exacte du signataire ou de son entreprise; dans le cas contraire l'auteur demeure inconnu et l'administration fiscale ne peut présumer que l'attestation a effectivement été délivrée par le tiers. Pour la signature, on admet cependant certaines exceptions si les circonstances les justifient. Des attestations établies par ordinateur (par ex. des certificats de salaire) ne nécessitent plus de signature. Cette exception se justifie pour les opérations de masse dans la mesure où la personne ayant établi l'attestation peut être reconnue sans équivoque comme étant son auteur et où le contenu de l'attestation est clair et peut être vérifié (v. les explications concernant la formule trilingue "certificat de salaire" de l'AFC, édition 1991, ch. marginal 5, p. 2).

Conformément à l'article 127 LIFD, doivent donner des attestations écrites au contribuable:

- a) L'employeur, sur ses prestations au travailleur (par exemple certificats de salaire);
- b) les créanciers et les débiteurs, sur l'état, le montant, les intérêts des dettes et des créances, ainsi que sur les sûretés dont elles sont assorties;
- c) les assureurs, sur la valeur de rachat des assurances et sur les prestations payées ou dues en vertu de contrats d'assurance si la loi sur l'impôt anticipé ne l'exige pas déjà;
- d) les fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l'administration de la fortune du contribuable, sur cette fortune et ses revenus;
- e) les personnes qui sont ou étaient en relations d'affaires avec le contribuable, sur leurs prétentions et prestations réciproques.

Selon l'article 81, 3e alinéa LPP et l'article 8 OPP 3 les employeurs, les institutions de prévoyance, les établissements d'assurances et les fondations bancaires doivent remettre au contribuable une attestation indiquant les montants affectés à la prévoyance professionnelle et à la prévoyance individuelle liée.

Par lettre-circulaire du 11 février 1993, l'Administration fédérale des contributions a introduit la formule 13b "attestation d'intégralité" pour les banques et les gérants de fortune professionnels.

Dans certaines circonstances, l'autorité fiscale n'a pas seulement le droit, mais aussi le devoir d'exiger une attestation d'intégralité du contribuable (ATF du 7.7.1994, qui sera publié). Les considérations juridiques mentionnées dans cette lettre-circulaire et dans l'arrêt précité valent aussi sous le régime de la LIFD.

L'attestation d'intégralité est un moyen de contrainte subsidiaire qui oblige la banque à fournir une liste complète de ses relations d'affaires avec un contribuable donné durant une période précise (v. circulaire no 6743 du 19.5.1993 de l'Association suisse des banquiers à ses membres concernant l'attestation d'intégralité des banques, Rechtsbuch der schweiz. Bundessteuern, Bd. 7, II A d 218). L'autorité fiscale n'a cependant pas le droit de réclamer une attestation d'intégralité directement à la banque concernée (cf. ch. 7 de la lettre-circulaire du 11.2.1993).

3. Attestations du débiteur d'une prestation imposable en cas de perception de l'impôt à la source (art. 100, 1er al, let. b et c LIFD)

Conformément à l'article 100, 1er alinéa, lettre b, le débiteur de la prestation imposable a l'obligation de remettre au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu. De plus, conformément à la lettre c, il est tenu de verser périodiquement l'impôt à la source à l'autorité fiscale compétente, d'établir à son intention les relevés y relatifs et de lui permettre de consulter tous les documents utiles au contrôle de la perception de l'impôt.

C. Obligation d'informer

1. Obligation d'informer incombant aux autorités (art. 122 LIFD)

Les autorités compétentes des cantons et des communes communiquent aux autorités chargées de l'application de l'impôt fédéral direct tous les renseignements utiles qui ressortent de leurs registres de contrôle, dans la mesure où ils sont importants pour l'imposition. Il s'agit par exemple d'extraits du registre du contrôle des habitants ou du registre foncier.

2. Informations de tiers (art. 129 LIFD)

L'obligation d'informer prévue à l'article 129 LIFD s'entend comme une obligation particulière de remettre des attestations, sans requête officielle, directement à l'autorité de taxation. Sont soumises à cette obligation d'informer les autorités de taxation les personnes et les institutions juridiques suivantes:

- personnes morales,
- fondations,
- institutions de la prévoyance professionnelle et de la prévoyance individuelle liée,
- sociétés simples et sociétés de personnes.

Ces personnes morales et institutions doivent, sans y avoir été invitées, fournir à l'autorité de taxation, pour chaque période fiscale, une attestation sur les prestations mentionnées à l'article 129 LIFD. Les sociétés simples et les sociétés de personnes peuvent continuer de suivre la pratique actuelle pour s'acquitter de leur obligation d'informer. Un double de l'attestation (de l'avis) doit être adressé au contribuable.

Sont dispensées de cette obligation envers les autorités de taxation les institutions de la prévoyance professionnelle et de la prévoyance individuelle liée, dans la mesure où elles ont déjà annoncé le versement des prestations à l'Administration fédérale des contributions en vertu de la loi sur l'impôt anticipé.

Pour chaque période fiscale, les fonds de placement doivent remettre aux autorités fiscales une attestation portant sur tous les éléments déterminants pour l'imposition des immeubles qu'ils détiennent en propriété directe et de leur rendement (art. 129, 3e al. LIFD). Ces indications servent, d'une part, à imposer le fonds de placement (art. 49, 2e al. LIFD) et, d'autre part, à imposer le détenteur de parts, dans la mesure où l'ensemble des revenus du fonds excède le rendement des immeubles directement détenus par le fonds (art. 20, let. e, LIFD).

D. Obligation de collaborer, de renseigner et de délivrer des attestations incombant aux personnes (héritiers et leurs représentants légaux p.ex.) concernées par la procédure d'inventaire (art. 157 s. LIFD).

Les articles 156 à 158 LIFD définissent les obligations de procédure des héritiers et des tiers (comme le représentant légal des héritiers, l'administrateur de la succession ou l'exécuteur testamentaire) lors de l'établissement de l'inventaire de la succession d'un contribuable décédé (v. aussi l'ordonnance du 16.11.1994 sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct).

L'obligation de renseigner des héritiers découle de la succession fiscale prévue à l'article 12 LIFD. Pendant la procédure d'inventaire, les héritiers doivent donner tous les renseignements utiles à la détermination des éléments imposables ayant appartenu au défunt (art. 157, 1er al., let. a LIFD) et produire tous les moyens de preuve permettant d'établir l'état de la succession (art. 157, 1er al., let. b LIFD). Une des particularités de la procédure d'inventaire est que les héritiers doivent, à la demande de l'autorité chargée de l'inventaire, donner accès à tous les locaux et meubles dont disposait le défunt (art. 157, 1er al., let. c LIFD) et même, dans certaines circonstances, permettre la visite de leurs propres locaux et meubles (art. 157, 2e al. LIFD).

L'héritier, le représentant légal des héritiers, l'administrateur de la succession ou l'exécuteur testamentaire qui, après l'établissement de l'inventaire, découvre l'existence de biens successoraux qui n'y figurent pas, doit en informer l'autorité compétente dans les dix jours (art. 157, 3e al. LIFD).

L'article 158 LIFD règle l'obligation des tiers de renseigner et de délivrer des attestations au cours de la procédure d'inventaire. Les personnes qui avaient la garde ou l'administration de biens du défunt ou contre lesquelles le défunt avait des droits ou des prétentions appréciables en argent sont tenues de fournir à l'héritier qui en fait la demande, à l'intention de l'autorité compétente, tous les renseignements écrits s'y rapportant (p.ex. concernant la nature et l'importance de ces biens ou de ces prétentions, ou les modifications ayant affecté la valeur du patrimoine jusqu'au décès du contribuable; art. 158, 1er al. LIFD).

L'article 158, 2e alinéa LIFD autorise le tiers à remplir directement auprès de l'autorité concernée les obligations qui lui incombent dans la procédure d'inventaire. Pendant la procédure d'inventaire, il est également possible, dans certaines circonstances, d'exiger d'une banque la remise d'une attestation d'intégralité indiquant les valeurs du défunt dont elle a la garde ou la gestion.

E. Obligation de renseigner et d'informer l'Administration fédérale des contributions (AFC) et de lui fournir des attestations

- La collaboration d'autres autorités (autorités administratives et judiciaires) s'étend expressément, conformément à l'article 112 LIFD, à toutes les autorités fiscales chargées d'exécuter la LIFD (savoir les autorités de taxation, les administrations fiscales cantonales de l'impôt fédéral direct et l'Administration fédérale des contributions).
- Les tiers ont également l'obligation de renseigner (art. 128 LIFD), d'informer (art. 129 LIFD) l'Administration fédérale des contributions et de lui fournir des attestations (art. 127 LIFD) lorsqu'elle prend elle-même des mesures d'instruction conformément à l'article 103, 1er alinéa, lettre c LIFD. Dans ce cas, les contribuables sont aussi tenus de la renseigner (art. 126, 2e al. LIFD).

F. Relations avec le secret fiscal (art. 110 LIFD)

L'obligation de garder le secret, appelée également secret fiscal, est considérée comme secret professionnel (Archives vol. 31, p. 145). Sont soumis à l'obligation de garder le secret tous les membres des autorités judiciaires et les agents des autorités fiscales de la Confédération, des cantons et des communes qui sont chargés d'appliquer l'impôt fédéral direct.

Le secret fiscal s'étend à toutes les données, même si elles ne sont pas qualifiées expressément de secrètes. En matière d'impôt fédéral direct, le secret fiscal doit être strictement respecté; il est opposable à toutes les autres autorités administratives ainsi qu'aux tribunaux et aux particuliers. Conformément à l'article 110, 2e alinéa LIFD, la levée du secret fiscal nécessite une base légale de droit fédéral (justification). Une telle base légale existe notamment vis-à-vis

- des organes de l'AVS: articles 9, 4e alinéa et 93 LAVS, articles 23 et 27 OAVS;
- des autorités chargées de fixer le montant de la taxe militaire: article 24 LAM, article 30 OAM;
- des autorités chargées d'autoriser l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger: article 24 LFAIE, article 19, 1er alinéa, lettre c et alinéa 2 OAIE (pour plus de précisions, v. E. Känzig/U.R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2e édition, 3e partie, 1992, p. 22 s.).

L'obligation de garder le secret et les motifs de levée du secret ressortant du droit fédéral ne valent que dans le cadre de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct et de son application. Les lois fiscales cantonales contiennent d'autres dispositions qui reprennent en partie dans leurs droits de procédure cantonaux certains motifs justifiant la levée du secret (p.ex. communication au juge de renseignements sur la situation financière du contrevenant pour les amendes concernant la construction ou les amendes concernant la circulation prévues par le code pénal).

G. Dispositions pénales (art. 174 LIFD)

Celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence l'une des obligations de procédure citées ci-dessus, c'est-à-dire notamment

- a) ne dépose pas une déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner,
- b) ne fournit pas les attestations, renseignements ou informations qu'il est tenu de donner,
- c) ne s'acquitte pas, en tant qu'héritier ou de tiers, des obligations qui lui incombent dans la procédure d'inventaire,

sera puni d'une amende (art. 174, 1er al. LIFD). L'amende est de 1'000 francs au plus; elle est de 10'000 francs au plus pour les cas graves ou les cas de récidive (art. 174, 2e al. LIFD).

S'il dépasse le simple refus de s'exécuter afin d'aider le contribuable à soustraire des impôts, le comportement d'une personne tenue de donner des renseignements, des attestations ou des informations peut être considéré comme un acte de participation, notamment comme complicité à une soustraction d'impôt ou même à un usage de faux.

Le chef de la division principale

Samuel Tanner
(Directeur suppléant)