

Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben
Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre
Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo

Impôt fédéral direct

Période fiscale 1995/96

Berne, le 29 janvier 1996

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct

Circulaire no 28¹

La perception de l'impôt fédéral direct

1. Bases juridiques, entrée en vigueur

Les articles 160 ss LIFD règlent la perception de l'impôt fédéral direct. L'ordonnance du 10 décembre 1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct (en abrégé: OEI; annexe 1) précise les questions s'y rapportant. Les taux d'intérêt respectifs sont publiés périodiquement dans l'appendice à l'ordonnance (annexe 2).

Les actes législatifs susmentionnés sont entrés en vigueur le 1er janvier 1995 et sont applicables pour la première fois aux impôts de l'année 1995 (art. 6 OEI). La perception des impôts de l'année 1994 et des années antérieures se fonde, comme jusqu'ici, sur l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct (AIFD) et l'ordonnance concernant la période de taxation correspondante. A titre d'exemple, l'impôt dû pour 1994, avec échéance au 1er mars 1995, sera encore perçu, sans exception, selon l'ordonnance du 19 mars 1993 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct, période de taxation 1993/94 (RS 642.125; RO 1993, 1264; circulaire du 11.5.1993, no 6 de la période de taxation 1993/94). Par conséquent, les taux d'intérêt fixés le 19 mars 1993 sont applicables sans modification jusqu'au paiement intégral de l'impôt.

2. Innovations principales

Par rapport à l'ancien droit, il convient de relever les modifications suivantes:

- Le passage à la taxation annuelle postnumerando pour les personnes morales et pour les personnes physiques implique une perception annuelle de l'impôt fédéral direct (art. 40, 1er al., LIFD).

¹ Adaptée à la Loi fédérale sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques du 22 mars 2013 (en vigueur dès le 1er janvier 2014).

- Les cantons peuvent désormais introduire la perception des impôts par acomptes et avancer le terme d'échéance pour les personnes morales dont l'exercice commercial ne coïncide pas avec l'année civile. Dorénavant, des termes spéciaux d'échéance sont applicables également dans d'autres situations, notamment en cas de décès du contribuable (ch. 5.2).
- Les taux d'intérêt ne sont plus fixés par période fiscale, mais par année civile (ch. 6.1). Toutefois, pour les impôts des années 1994 et antérieures, les taux d'intérêt de la période de taxation afférente restent applicables (ch. 1).
- Avec effet pour les impôts dès l'année 1995, l'intérêt moratoire est désormais également prélevé sur les rappels d'impôt (ch. 6.2).

3. Canton de perception

3.1 Taxation ordinaire

L'impôt est perçu par le canton qui est compétent pour la taxation (art. 160 LIFD). Il s'agit en l'occurrence du canton dans lequel:

- la personne morale a son siège ou son administration effective à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 105, 3e al., LIFD);
- la personne physique est domiciliée ou qui, à défaut de domicile en Suisse, a son séjour, au regard du droit fiscal, à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 105, 1er al., LIFD).

En ce qui concerne le rattachement économique (art. 4 et 51 LIFD), la compétence des cantons est fixée conformément à l'article 106 LIFD.

3.2 Impôt à la source et taxation ordinaire ultérieure

La compétence de prélever l'impôt à la source est fixée par l'article 107 LIFD. Dans le cas le plus courant, à savoir celui des travailleurs étrangers (art. 83 LIFD), la compétence en question revient au canton dans lequel ils sont domiciliés ou en séjour, au regard du droit fiscal, à l'échéance de la prestation imposable (c.-à-d., en règle générale, le jour de paie) (art. 107, 1er al., let. a, LIFD). Si une limite déterminée du revenu est atteinte (art. 90, 2e al., LIFD), une taxation ordinaire ultérieure est effectuée par le canton compétent selon les indications données sous chiffre 3.1 (art. 107, 3e al., LIFD). Il existe toutefois une particularité lorsque le travailleur change de canton au cours de la période fiscale. En effet, si le canton compétent procède à la taxation ordinaire ultérieure et la notifie, la perception de l'impôt avec imputation de l'impôt à la source retenu est opérée pro rata temporis par chaque canton concerné.

4. Décision de taxation, notification du bordereau, délai de paiement

En principe, l'impôt fédéral direct est perçu sur la base de la taxation. Lorsque celle-ci n'est pas encore effectuée au terme d'échéance (ch. 5), l'impôt est perçu à titre provisoire sur la base de la déclaration ou sur celle de la taxation précédente ou encore selon une estimation du montant dû (art. 162, 1er al., LIFD). Au terme général d'échéance (ch. 5.1) on établira donc toujours un bordereau définitif ou provisoire (art. 1er, 1er al., OEI).

La notification de la décision de taxation peut être jointe au bordereau et à l'invitation au paiement. Si un bordereau doit être considéré comme notification de la décision de taxation, il importe qu'il en soit fait mention dans le texte. Les éléments imposables (revenu imposable, bénéfice net et capital propre imposables), le taux de l'impôt et les montants d'impôt doivent être indiqués; les modifications apportées à la déclaration seront aussi communiquées (art. 131, 1er et 2e al., LIFD). De plus, selon l'article 116, 1er alinéa, LIFD, l'indication des voies de droit est indispensable (mention de la possibilité de déposer une réclamation conformément à l'art. 132, 1er al., LIFD).

Le délai de paiement est fixé selon l'article 163, 1er alinéa, LIFD qui stipule que les impôts doivent être acquittés dans les 30 jours suivant l'échéance.

5. Echéance

5.1 Terme général d'échéance (art. 161, 1er al., LIFD)

Pour les personnes physiques et morales, le terme général d'échéance est fixé au 1er mars de l'année civile qui suit l'année fiscale (art. 1er, 1er al., OEI). Les cantons ont la possibilité de percevoir l'impôt par acomptes préalables, mais en accordant un intérêt rémunérateur (ch. 6.3) sur les paiements y relatifs (art. 2 OEI).

5.2 Termes spéciaux d'échéance (art. 161, al. 2 à 4, LIFD)

Pour les personnes morales dont l'exercice commercial (tronqué) ne coïncide pas avec l'année civile, les cantons peuvent avancer le terme d'échéance jusqu'à deux mois après la clôture de l'exercice commercial (art. 1er, 3e al., OEI).

Par la notification de la décision de taxation séparée deviennent exigibles les impôts annuels, taxés séparément, sur les prestations en capital provenant de la prévoyance (art. 38 LIFD) et sur les revenus extraordinaires en cas de fin d'assujettissement (art. 47 LIFD), ainsi que les rappels d'impôt (art. 151 LIFD). A cet égard, les barèmes selon l'article 36 LIFD sont applicables aux prestations en capital provenant de la prévoyance. Le rappel d'impôt contient aussi bien l'impôt qui n'a pas été perçu que les intérêts moratoires jusqu'au terme d'échéance de la décision de rappel d'impôt (art. 151, 1er al., LIFD).

En outre, des termes spéciaux d'échéance s'appliquent dans les cas prévus à l'article 161, 4e alinéa, LIFD (dispositions prises par un contribuable qui entend quitter durablement le pays, radiation de la radiation du registre du commerce d'une personne morale assujettie à l'impôt, cessation de l'assujettissement limité à l'impôt en raison du rattachement économique, ouverture de la faillite, décès du contribuable). Dans ce contexte, le terme d'échéance coïncide en principe avec l'événement même, mais, dans la pratique, également avec la notification de la décision de taxation (voir cependant le renvoi à l'art. 164, 2e al., LIFD, sous ch. 5.3 ci-après).

5.3 Echéance initiale

En règle générale, on entend par échéance initiale la date de la notification du premier bordereau, provisoire ou définitif. Indépendamment des cas présentant une échéance spéciale (ch. 5.2), il s'agit par conséquent du 1er mars ou d'une date ultérieure si, exceptionnellement, le bordereau (provisoire) n'a été notifié qu'après le terme général d'échéance. En vertu d'un raisonnement a contrario par rapport à celui de l'article 164, 2e alinéa, LIFD, si le contribuable est lui-même responsable du fait qu'aucune taxation ne lui a été notifiée ou que celle-ci lui a été notifiée tardivement (p. ex. dans le cas d'une soustraction d'impôt), le terme général d'échéance (1er mars) est réputé échéance initiale pour les cas relevant de l'article 161, 1er alinéa, LIFD. Par contre, dans les cas concernant l'article 161, 2e alinéa, LIFD, l'échéance initiale est le terme spécial d'échéance et, dans ceux de l'article 161, 4e alinéa, LIFD, la survenance de l'événement.

5.4 *Echéance des amendes et des frais*

Lorsqu'une décision portant sur des amendes et des frais est attaquée par la voie de la réclamation ou du recours, le terme d'échéance n'est effectif qu'avec l'entrée en force de la décision (selon l'art. 185, 1er al., LIFD, l'art. 161, 5e al. n'est pas applicable en matière de perception des amendes et des frais; cf. ch. 7.7 de la circulaire du 7.4.1995, no 21 de la période fiscale 1995/96).

6. *Intérêts*

6.1 *Fixation des taux d'intérêt par année civile*

Les taux d'intérêt sont fixés, pour chaque année civile, par le Département fédéral des finances en application des articles 162, 3e alinéa, 163, 2e alinéa et 164, 1er alinéa, LIFD (art. 3, 2e al. et 4, 3e al., OEI). A noter que le taux d'intérêt pour les impôts à rembourser correspond au taux de l'intérêt moratoire (art. 5, 2e al., OEI). Les taux d'intérêt fixés pour une année civile déterminée sont applicables à tous les décomptes d'intérêt portant sur cette même année civile notwithstanding l'année fiscale à laquelle se rapporte le décompte de l'impôt ou l'année de son échéance¹⁾. Les seules exceptions prévues concernent l'intérêt moratoire dans la procédure de poursuite (art. 3, 3e al., OEI), l'intérêt rémunérateur en cas de perception par acomptes préalables (art. 4, 3e al., OEI), ainsi que les impôts de l'année 1994 et des années antérieures (ch. 1).

6.2 *Intérêt moratoire (art. 3 OEI)*

Un intérêt moratoire est dû sur les montants d'impôt qui ne sont pas acquittés dans les 30 jours après l'échéance (art. 164, 1er al., LIFD). L'intérêt commence à courir, sans sommation, 30 jours après la notification du bordereau définitif ou provisoire. Si le bordereau définitif ou provisoire est augmenté, l'intérêt dû sur le montant supplémentaire commence à courir 30 jours après la notification du nouveau bordereau. Si la créance est revue à la baisse pour un bordereau provisoire ou pour un bordereau définitif dans une procédure de recours, l'intérêt moratoire ne sera calculé que sur le montant réduit.

Dans les rappels d'impôt, l'intérêt commence à courir 30 jours après l'échéance initiale (ch. 5.3) et s'étend jusqu'à la notification de la décision (art. 161, 3e al., let. c et 151, 1er al., LIFD). Si le rappel d'impôt, intérêts compris, n'est pas acquitté dans les délais, l'intérêt moratoire commence de nouveau à courir après 30 jours, et cette fois-ci sur le montant global. Lorsqu'il y a tentative de soustraction d'impôt, l'intérêt commence à courir 30 jours après l'échéance initiale (art. 164, 2e al., LIFD).

Pour les amendes et les frais (art. 185, 1er al., LIFD), l'intérêt commence à courir 30 jours après la notification de la décision ou lorsqu'une décision entre en force (ch. 5.4).

6.3 *Intérêt rémunérateur (art. 4 OEI)*

Un intérêt rémunérateur est accordé sur les paiements par acomptes (art. 2 OEI) et sur les versements faits librement avant l'échéance, à condition toutefois qu'aucun remboursement du versement ainsi effectué n'ait lieu dans les 30 jours consécutifs à la rentrée du paiement (art. 163, 2e al. et 168, 2e al., LIFD). L'intérêt rémunérateur se calcule pour la période allant de la rentrée du paiement jusqu'à l'échéance initiale (ch. 5.3) ou jusqu'à l'échéance d'un bordereau plus élevé, ou encore jusqu'au remboursement.

¹⁾ Exemples: un versement préalable fait librement le 15.10.1995 pour l'impôt de l'année 1995, dont le terme d'échéance est fixé au 1.3.1996, sera rémunéré du 15.10 au 31.12.1995 au taux d'intérêt (rémunérateur) déterminé pour l'année civile 1995 et du 1.1 au 1.3.1996 au taux d'intérêt déterminé pour l'année civile 1996. Pour un impôt concernant l'année 1996, échu le 1.3.1997 et payé le 30.6.1999, on calculera l'intérêt moratoire du 31.3 au 31.12.1997 au taux fixé pour l'année civile 1997, du 1.1. au 31.12.1998 à celui fixé pour l'année 1998 et du 1.1. au 30.6.1999 à celui fixé pour l'année civile 1999.

6.4 Intérêt sur montants à rembourser (art. 5 OEI)

Les montants perçus et payés en trop sont restitués (art. 162, 3e al., et 168 LIFD). L'intérêt sur montants à rembourser s'applique à partir de la rentrée du paiement, mais au plus tôt à compter de l'échéance initiale (ch. 5.3) jusqu'au remboursement. Toutefois, une condition s'impose, à savoir qu'il y ait eu obligation de paiement en raison d'un bordereau définitif ou provisoire et que, par voie de conséquence, un intérêt moratoire aurait été perçu en cas d'encaissement tardif (pour les paiements volontaires, voir ch. 6.3).

7. Indications concernant d'autres dispositions légales

7.1 Sommation et poursuite (art. 165 LIFD)

Si, à l'expiration du délai de paiement (ch. 4), l'impôt n'est pas acquitté, le contribuable est sommé de payer et un bref délai supplémentaire lui est imparti. S'il n'est pas donné suite à la sommation visant une créance entrée en force, la poursuite sera engagée. En outre, la poursuite peut être introduite sans sommation préalable lorsque le débiteur de l'impôt est domicilié à l'étranger ou qu'un séquestre a été ordonné sur des biens lui appartenant.

7.2 Facilités de paiement (art. 166 LIFD)

Si le paiement, dans les délais, du montant dû devait avoir des conséquences très dures pour le débiteur, l'autorité de perception peut, à la demande de ce dernier, prolonger le délai de paiement ou autoriser un paiement échelonné. Elle peut aussi renoncer à prélever l'intérêt moratoire pour la période durant laquelle le paiement est différé. Elle est par ailleurs habilitée à requérir des garanties appropriées.

7.3 Remise de l'impôt (art. 167 LIFD)

La remise de l'impôt prévu dans les situations de dénuement est réglée en détail dans l'ordonnance du 19 décembre 1994 concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (RS 642.121; RO 1995, 595; circulaire du 8.3.1995, no 20 de la période fiscale 1995/96).

7.4 Restitution de l'impôt (art. 168 LIFD)

Une demande en restitution d'un impôt non dû, payé par erreur, peut être adressée dans les cinq ans qui suivent la fin de l'année au cours de laquelle le paiement a été effectué. Le droit à la restitution s'éteint définitivement dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le paiement.

7.5 Garanties (art. 169 à 173 LIFD)

Si le contribuable n'est pas domicilié en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, l'autorité fiscale compétente peut exiger des sûretés en tout temps, même avant que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés est alors assimilée à une ordonnance de séquestre (art. 169 et 170 LIFD).

Les autres dispositions concernent la radiation de personnes morales du registre du commerce. Elles visent aussi, tant dans le cas de l'aliénation d'immeubles que de celui de la vente ou de l'achat d'immeubles par l'intermédiaire de contribuables dont l'assujettissement à l'impôt est limité, l'enregistrement de l'acquéreur au registre du commerce en qualité de propriétaire ou l'aménagement de sûretés garantissant le paiement des impôts dus en raison de l'activité d'intermédiaire (art. 171 à 173 LIFD).

L'Administration fédérale des contributions a l'intention de publier ultérieurement une circulaire qui traitera spécialement des sûretés.

7.6 Prescription du droit de percevoir l'impôt (art. 121 LIFD)

Une créance d'impôt se prescrit par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation. La prescription ne court pas, est suspendue ou un nouveau délai commence à courir pour les raisons mentionnées à l'article 120, alinéas 2 et 3 LIFD concernant la prescription du droit de taxer. La prescription est acquise dans tous les cas dix ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle la taxation est entrée en force.

Le chef de la division principale

Samuel Tanner

Annexes:

1. Ordonnance du 10 décembre 1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.124; RO 1993, 717)
2. Appendices des 29.11.1994 et 7.12.1995 à l'ordonnance susmentionnée, avec les taux d'intérêt pour les années civiles 1995 (RO 1994, 2786) et 1996 (RO 1995, 5460)