

06.085

**Message
concernant la loi fédérale sur la simplification du rappel
d'impôt en cas de succession et sur l'introduction
de la dénonciation spontanée non punissable**

du 18 octobre 2006

Messieurs les Présidents,
Mesdames et Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons un projet de loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable, en vous proposant de l'adopter.

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

18 octobre 2006

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Moritz Leuenberger
La chancelière de la Confédération, Annemarie Huber-Hotz

Condensé

Le présent projet de loi a pour but de simplifier le rappel d'impôt en cas de succession. En outre, il prévoit de remanier la dénonciation spontanée de telle façon que la première dénonciation spontanée d'une soustraction d'impôt soit exemptée de toute peine.

Lorsque le défunt a soustrait des impôts, les héritiers doivent être incités à remettre dans la légalité la fortune soustraite par le défunt et le rendement qu'elle produit. Le Conseil fédéral a décidé, sur la base des résultats de la consultation, de simplifier le rappel d'impôt en cas de succession. La procédure du rappel d'impôt sur une durée de dix ans doit être réduite aux trois périodes fiscales précédant l'année du décès. Comme jusqu'à présent, le rappel d'impôt et les intérêts moratoires doivent être calculés exactement. Le rappel d'impôt réduit en cas de succession ne s'appliquera pas seulement à l'impôt fédéral direct, mais également aux impôts cantonaux et communaux.

Le présent projet de loi doit permettre également d'introduire la dénonciation spontanée non punissable (amnistie individuelle) pour les personnes physiques et pour les personnes morales. Jusqu'à présent, le contribuable qui se dénonçait spontanément était puni d'une amende égale à un cinquième de l'impôt soustrait. Désormais, le contribuable n'encourt pas d'amende pour sa première dénonciation spontanée. Il doit toutefois payer le rappel d'impôt ordinaire et les intérêts moratoires. Les participants à une soustraction d'impôt pourront également la dénoncer spontanément; ils seront exemptés de l'amende et libérés de leur responsabilité solidaire pour l'impôt soustrait. Chaque contribuable ne peut bénéficier qu'une fois de la dénonciation spontanée non punissable. Pour toute autre dénonciation spontanée, l'amende est égale, comme jusqu'à présent, à un cinquième de l'impôt soustrait. La limitation de l'impunité en cas de dénonciation spontanée vaut également pour les participants à une soustraction d'impôt. La dénonciation spontanée non punissable sera introduite non seulement pour l'impôt fédéral direct, mais aussi pour les impôts cantonaux et communaux.

Les mesures proposées ne concernent que l'impôt fédéral direct et les impôts sur le revenu et sur la fortune des cantons et des communes. Tous les autres impôts et taxes impayés (p. ex. taxe sur la valeur ajoutée, impôt anticipé, impôts sur les successions et sur les donations, cotisations AVS/AI, etc.), y compris les intérêts moratoires, restent dus. En revanche, la poursuite pénale n'est pas engagée pour les actes délictueux commis en relation directe avec la soustraction d'impôt.

Enfin, les mesures proposées devraient se traduire par une augmentation des recettes à court et à moyen terme en raison de la perception du rappel d'impôt et des intérêts moratoires, d'une part, et parce que toute la fortune soustraite jusqu'à la dénonciation spontanée est soumise ensuite aux impôts cantonal et communal sur la fortune et que son rendement est imposable par la Confédération et par les cantons, d'autre part. D'un autre côté, supprimer ou atténuer la peine et réduire le nombre d'années pour calculer le rappel d'impôt peut constituer une incitation à soustraire des impôts et entraîner, à long terme, une diminution des recettes. Il n'est cependant

pas possible d'indiquer les conséquences financières de ce projet car, par la force des choses, il n'existe pas de données fiables sur la soustraction de revenu et de fortune en Suisse.

Table des matières

Condensé	8348
1 Grandes lignes du projet	8352
1.1 Contexte	8352
1.1.1 Introduction	8352
1.1.2 Initiatives préconisant une amnistie fiscale	8352
1.1.3 Ancien projet du DFF	8353
1.2 Situation juridique	8353
1.2.1 Perception d'un rappel d'impôt avec intérêts moratoires et impôt punitif	8353
1.2.2 Dépôt d'une dénonciation spontanée	8354
1.2.3 Succession fiscale des héritiers	8354
1.2.4 Succession fiscale des héritiers en cas d'assujettissement limité du défunt	8355
1.2.5 Inventaire de la succession	8356
1.3 Comparaison entre l'amnistie fiscale et des mesures analogues à une amnistie	8356
1.3.1 Amnistie fiscale générale	8356
1.3.2 Dénonciation spontanée non punissable (ou amnistie individuelle)	8357
1.3.3 Exemption des héritiers du rappel d'impôt et de l'amende (ou amnistie des héritiers)	8357
1.4 Procédure de consultation	8358
1.4.1 Avant-projet du Conseil fédéral	8358
1.4.2 Résultats de la procédure de consultation	8359
1.5 Nouvelle réglementation proposée	8360
1.5.1 Rappel d'impôt simplifié en cas de succession	8360
1.5.2 Dénonciation spontanée non punissable	8361
1.5.3 Conséquences financières pour les héritiers et les contribuables	8363
1.5.3.1 Conséquences financières du rappel d'impôt simplifié en cas de succession	8364
1.5.3.2 Conséquences financières de la dénonciation spontanée non punissable	8366
2 Commentaire des articles	8368
2.1 Dispositions régissant le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers	8368
2.1.1 Commentaire des modifications de la LIFD	8368
2.1.2 Commentaire des modifications de la LHID	8369
2.2 Dispositions régissant la dénonciation spontanée non punissable	8370
2.2.1 Commentaire des modifications de la LIFD	8370
2.2.2 Commentaire des modifications de la LHID	8373
3 Conséquences	8374
3.1 Conséquences pour les finances et pour le personnel de la Confédération et des cantons	8374
3.1.1 Conséquences financières	8374
3.1.2 Conséquences pour le personnel	8375
3.2 Conséquences économiques	8375

4 Liens avec le programme de la législature et le plan financier	8376
5 Constitutionnalité	8376
Loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable (<i>Projet</i>)	8377

Message

1 Grandes lignes du projet

1.1 Contexte

1.1.1 Introduction

Depuis 1992, nombre d'interventions demandant l'introduction d'une amnistie fiscale générale ou l'adoption de mesures analogues ont été déposées devant le Parlement. Ces derniers temps, le nombre des interventions allant dans ce sens a d'ailleurs augmenté. En mars 2000, le Conseil fédéral a donc chargé le Département fédéral des finances (DFF) d'élaborer un projet de consultation sur une amnistie fiscale générale comprenant un rappel d'impôt forfaitaire. En juin 2001, le DFF a déposé un projet pour la consultation mais le Conseil fédéral a estimé que le moment n'était pas opportun pour mettre en place une telle mesure.

Le DFF a élaboré ensuite un avant-projet sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable, projet qu'il a soumis à la consultation en été 2003. Le 27 octobre 2004, le Conseil fédéral a chargé le DFF d'élaborer un message sur la base des résultats de cette consultation et de prévoir dans ce message un rappel d'impôt limité à trois ans pour les héritiers et l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable.

1.1.2 Initiatives préconisant une amnistie fiscale

Depuis le début des années 1980, la question d'une amnistie fiscale revient sans cesse dans les débats des Chambres fédérales et deux initiatives sur cette question sont encore en suspens.

Initiative du canton du Tessin

Le 9 octobre 2002, le canton du Tessin a déposé une initiative (02.308) dans laquelle il propose d'instituer une amnistie fiscale générale ayant effet pour les impôts fédéraux et cantonaux, en ajoutant une disposition transitoire à la Constitution fédérale. Le Conseil des Etats a donné suite à cette initiative le 3 juin 2003, le Conseil national le 8 mars 2004.

Initiative parlementaire Polla

Le 20 mars 2003, la conseillère nationale Barbara Polla a déposé une initiative parlementaire (03.406) proposant une amnistie fiscale générale ayant effet pour les impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques. D'après cette initiative, le revenu et la fortune sur lesquels porte l'amnistie doivent être exonérés de toute amende ou rappel d'impôt. Par contre, une taxe de 5 % au maximum devrait être perçue sur le montant de la fortune qui a été soustrait. Le produit de cette taxe reviendrait pour un tiers à la Confédération et pour deux tiers aux cantons et aux communes. L'initiative propose de mettre en place cette amnistie en inscrivant une disposition transitoire dans la Constitution.

Le 8 mars 2004, le Conseil national a donné suite à cette initiative.

1.1.3 Ancien projet du DFF

En mars 2000, le Conseil fédéral a chargé le DFF de préparer une amnistie fiscale générale dans le cadre des mesures prises sous le titre «Mise en œuvre des lignes directrices des finances fédérales: finances saines et améliorations structurelles du système fiscal». En été 2001, quand le DFF lui a présenté un avant-projet d'amnistie fiscale générale à mettre en consultation, le Conseil fédéral a refusé d'ouvrir la procédure de consultation car il estimait que le moment n'était pas favorable et que l'amnistie allait trop loin.

Cet avant-projet prévoyait le paiement d'un rappel d'impôt forfaitaire fixé au terme d'une procédure simple. La taxe d'amnistie se montait à 10 % de la fortune soustraite, avec une franchise de 100 000 francs.

Par manque de données statistiques, les conséquences financières de ce projet n'avaient pu être estimées qu'en définissant des fourchettes. Ainsi, le produit de la taxe d'amnistie (unique) était estimé entre 1,6 et 2,7 milliards de francs et les cantons et communes tablaient sur quelques centaines de millions de francs de recettes supplémentaires par an. Pour la Confédération, les recettes supplémentaires annuelles auraient cependant été très limitées en raison des demandes de remboursement de l'impôt anticipé.

1.2 Situation juridique

1.2.1 Perception d'un rappel d'impôt avec intérêts moratoires et impôt punitif

Si la taxation n'a pas été effectuée (alors qu'elle aurait dû l'être) ou qu'une taxation entrée en force est incomplète, l'autorité fiscale procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, intérêts inclus (art. 151, al. 1, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD]¹ et art. 53, al. 1, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID]²). Le droit d'ouvrir une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix 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 est incomplète (art. 152, al. 1, LIFD; art. 53, al. 2, LHID).

Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète est puni d'une amende. En règle générale, l'amende est égale à l'impôt soustrait, mais elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou être triplée en fonction de la gravité de la faute (art. 175 LIFD; art 56, al. 1, LHID).

¹ RS 642.11
² RS 642.14

1.2.2 Dépôt d'une dénonciation spontanée

Le droit en vigueur est favorable aux contribuables qui mettent spontanément de l'ordre dans leurs affaires avec les autorités fiscales. Si le contribuable dénonce spontanément la soustraction d'impôt avant que les autorités en aient connaissance, le rappel d'impôt est calculé et perçu normalement, mais l'amende est réduite à un cinquième de l'impôt soustrait (art. 175, al. 3, LIFD). Dans la loi sur l'harmonisation des impôts, cette disposition a la forme d'une disposition potestative (art. 56, al. 1, in fine, LHID).

1.2.3 Succession fiscale des héritiers

Les héritiers d'un contribuable lui succèdent dans ses droits et ses obligations. Ils entrent donc dans la procédure si la taxation de l'impôt n'est pas encore entrée en force. Si la taxation est déjà entrée en force au moment du décès du contribuable, les héritiers deviennent les débiteurs de l'impôt. En principe, ils répondent solidairement des impôts dus par le défunt jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie. Le conjoint survivant qui reçoit, du fait de son régime matrimonial, une part du bénéfice ou de la communauté supérieure à sa part légale selon le droit suisse répond en outre de l'impôt jusqu'à concurrence de cette part supplémentaire (art. 12, al. 2, LIFD). La responsabilité solidaire des époux selon l'art. 13, al. 1, LIFD n'est pas applicable, car le mariage est dissous au décès du conjoint.

Une procédure en rappel d'impôt qui n'est pas encore introduite ou qui n'est pas encore terminée au décès du contribuable peut être ouverte ou continuée contre les héritiers (art. 153, al. 2, LIFD). La LHID ne contient pas de prescription analogue sur la responsabilité des héritiers pour les impôts du défunt. Les héritiers ne peuvent pas être tenus pour responsables des impôts punitifs (amendes) infligés ou qui auraient dû être infligés au défunt (cf. abrogation des art. 179 LIFD et 57, al. 3, LHID par la loi fédérale du 8 octobre 2004 sur la suppression de la responsabilité des héritiers pour les amendes fiscales³).

La succession fiscale des héritiers ne concerne que la position du défunt en tant que personne physique contribuable. Par exemple, si le défunt était l'actionnaire unique ou majoritaire d'une société anonyme et si, par ses actes, la société soustrayait des impôts, les héritiers n'ont aucunement à répondre de cette soustraction d'impôt. Si le défunt a agi en qualité d'organe ou de représentant de la société, il aurait pu être puni pour participation à cette soustraction d'impôt (art. 181, al. 3, en relation avec l'art. 177 LIFD; art. 57, al. 1, en relation avec l'art. 56, al. 3, LHID); au surplus, il aurait répondu solidairement avec la société des impôts soustraits. D'après la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme, les héritiers ne peuvent pas être punis en raison de la participation du défunt et ne répondent pas non plus des impôts soustraits par la société. En outre, les actions sont transférées aux héritiers en vertu de la succession, mais pas la qualité d'organe ou de représentant de la société du défunt. Cette observation s'oppose également à une responsabilité des héritiers pour les impôts soustraits par la société.

³ RO 2005 1051

1.2.4

Succession fiscale des héritiers en cas d'assujettissement limité du défunt

Les héritiers ne doivent un rappel d'impôt que si le défunt était entièrement ou partiellement assujéti à l'impôt en Suisse. L'assujettissement à l'impôt est illimité si le défunt était domicilié ou séjournait en Suisse (art. 3, al. 1 à 3, LIFD; art. 3, al. 1 et 2, LHID). L'assujettissement à l'impôt est limité si le défunt avait certaines relations économiques avec la Suisse (art. 4 et 5 LIFD; art. 4 LHID).

L'imposition à la source est prévue pour certains cas d'assujettissement limité (cf. art. 5 et 91 à 97 LIFD; art. 4 et 35 LHID). Dans ces cas, l'obligation de payer l'impôt à la source incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 88, al. 3, LIFD). Pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, le contribuable (et ses héritiers) n'ont en principe pas de responsabilité pour l'impôt à la source. La loi sur l'harmonisation des impôts prévoit une réglementation analogue. Toutefois, dans les relations intercantionales, une certaine responsabilité du contribuable imposé à la source découle de l'art. 38, al. 3, LHID.

Dans les cas d'assujettissement limité où il n'existe pas d'obligation de prélever l'impôt à la source (art. 4, al. 1, let. a à c, LIFD; art. 4, al. 1, LHID), la découverte de revenus ou d'éléments de fortune non déclarés en Suisse n'a éventuellement d'effet que sur le taux d'imposition applicable (cf. art. 7, al. 2, LIFD).

Dans les cas suivants, certaines personnes répondent, dans une certaine mesure, solidairement de l'impôt avec le contribuable assujéti de manière limitée à l'impôt en Suisse (art. 4, al. 1, let. a à d, et 5, al. 1, let. c, LIFD):

- l'associé d'une société simple, d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite qui est domicilié en Suisse, pour les impôts dus par les associés domiciliés à l'étranger (art. 13, al. 3, let. b, LIFD);
- l'acheteur et le vendeur d'un immeuble sis en Suisse, pour les impôts dus par le commerçant ou l'intermédiaire auquel ils ont fait appel si celui-ci n'est pas domicilié en Suisse (art. 13, al. 3, let. c, LIFD);
- les liquidateurs d'une entreprise commerciale ou d'un établissement stable sis en Suisse lorsque le contribuable n'est pas domicilié en Suisse au regard du droit fiscal (art. 13, al. 3, let. d, LIFD);
- le vendeur d'un immeuble sis en Suisse lorsque le contribuable n'est pas domicilié en Suisse au regard du droit fiscal (art. 13, al. 3, let. d, LIFD);
- la personne qui aliène ou réalise des créances garanties par des immeubles sis en Suisse (art. 13, al. 3, let. d, LIFD).

Les héritiers d'un contribuable assujéti de manière limitée en Suisse qui n'est pas soumis à l'imposition à la source lui succèdent dans ses droits et obligations. Ils reprennent donc également sa responsabilité solidaire envers les personnes précitées. En pratique, faire valoir cette responsabilité est sans doute illusoire, en particulier lorsque les héritiers n'ont aucun lien avec la Suisse.

1.2.5 Inventaire de la succession

En principe, il est toujours dressé un inventaire de la succession du contribuable décédé, qu'il ait été assujéti de manière limitée ou illimitée en Suisse (cf. art. 154, al. 1, LIFD; art. 54, al. 1, LHID; message sur l'harmonisation fiscale⁴). Dans la procédure d'inventaire de la succession, les héritiers sont tenus de fournir des renseignements complets et même de permettre l'accès à leurs propres locaux. En vertu de l'art. 174, al. 1, let. c, LIFD, les héritiers ou les tiers qui ne s'acquittent pas des obligations qui leur incombent dans une procédure d'inventaire sont en effet punis de l'amende. Les héritiers qui dissimulent des biens successoraux sont également punissables en vertu de l'art. 178 LIFD.

Le montant des rappels d'impôt peut être considérable si le défunt a soustrait d'importants éléments de son revenu pendant assez longtemps et, ce faisant, amassé de la fortune non déclarée dont il n'a pas non plus déclaré les revenus. Au rappel d'impôt pour l'impôt fédéral direct s'ajoutent en effet les rappels d'impôt pour les impôts cantonaux et communaux et pour les impôts ecclésiastiques. Il faut également payer les intérêts moratoires pour tous ces impôts; ces intérêts peuvent atteindre des sommes considérables par rapport au rappel d'impôt, surtout s'ils sont dus pour de nombreuses années.

Les héritiers qui sont en mesure, avant l'établissement de l'inventaire, d'estimer à peu près ce que le rappel d'impôt et les intérêts moratoires leur coûteront seront peut-être tentés de continuer la soustraction commise par le défunt. S'ils y parviennent, le fisc continue de perdre des recettes. Si les héritiers n'apprennent le montant des soustractions commises qu'au cours de la procédure d'inventaire, ils répudieront peut-être la succession et échapperont ainsi à leur responsabilité pour les dettes fiscales du défunt. Mais ils peuvent également demander la liquidation officielle de la succession et échapper aussi à la responsabilité des dettes de la succession. Si la succession se révèle insolvable, elle sera alors liquidée par la voie de la faillite. Dans tous ces cas, on ne peut savoir d'emblée si, et dans quelle mesure, on peut recouvrer le rappel d'impôt et les intérêts moratoires. Pour recouvrer son dû, il n'est alors pas exclu que le fisc doive mener de longs et coûteux procès civils.

1.3 Comparaison entre l'amnistie fiscale et des mesures analogues à une amnistie

1.3.1 Amnistie fiscale générale

Une amnistie fiscale générale est une mesure dont la durée doit être limitée. Les contribuables qui veulent profiter de l'amnistie doivent prendre les dispositions nécessaires dans les délais fixés. Vu le partage de la souveraineté fiscale entre la Confédération et les cantons, il va de soi qu'une amnistie fiscale générale doit s'étendre à tous les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Parce qu'elle empiète sur la souveraineté fiscale cantonale, l'amnistie a besoin d'une base constitutionnelle qui doit être approuvée par le peuple et les cantons. L'amnistie doit donc se fonder sur une base de niveau constitutionnel (selon la doctrine en effet, une amnistie fiscale n'est pas une amnistie au sens de l'art. 173, al. 1, let. k, Cst, telle que peut la prononcer l'Assemblée fédérale). C'était déjà le cas

⁴ FF 1983 III 227

pour l'amnistie de 1969. Cette année-là, le fisc avait renoncé au rappel d'impôt et aux amendes pour tous les contribuables qui avaient profité de l'amnistie. Dans ces conditions, la législation sur l'amnistie pouvait être simple et brève.

Depuis lors, la législation fiscale, d'une part, et celle sur les prestations sociales et les subventions, d'autre part, ont été considérablement modifiées: en effet, diverses cotisations et prestations sociales dépendent aujourd'hui de la taxation fiscale. C'est pourquoi, dans une amnistie fiscale générale, il faudrait aujourd'hui régler également la perception des contributions précédemment soustraites et le remboursement des prestations reçues abusivement. Il faudrait en outre préciser la portée de l'amnistie pour d'autres impôts fédéraux ou cantonaux (p. ex. taxe sur la valeur ajoutée, impôt anticipé, impôts cantonaux sur les gains immobiliers).

Il est clair que la réussite d'une amnistie fiscale serait moindre si le contribuable qui profite de l'amnistie était libéré de toutes les conséquences financières concernant les impôts directs, mais devait rendre des comptes pour toutes les autres taxes et prestations en relation avec ces impôts. Il faudrait donc édicter une législation d'amnistie détaillée; on ne pourrait pas se contenter de reprendre simplement la loi d'amnistie des années 1969/70.

1.3.2 Dénonciation spontanée non punissable (ou amnistie individuelle)

La dénonciation spontanée non punissable a pour but d'encourager l'honnêteté fiscale et, par la même occasion, d'augmenter le produit des impôts. Elle est souvent qualifiée «d'amnistie individuelle». Il y a cependant une différence fondamentale entre l'amnistie fiscale générale et la dénonciation spontanée: pour bénéficier de l'amnistie fiscale générale, le contribuable doit agir dans les délais fixés par la loi d'amnistie; en revanche, il peut déterminer lui-même le moment de la dénonciation spontanée.

Dans ce cas également, il faut se demander comment régler les conséquences de l'amnistie individuelle sur les prestations reçues à tort et les cotisations non payées sur la base d'une taxation incorrecte. Comme pour une amnistie fiscale générale, il faut régler les conséquences de la dénonciation spontanée sur les autres impôts fédéraux ou cantonaux.

1.3.3 Exemption des héritiers du rappel d'impôt et de l'amende (ou amnistie des héritiers)

Pendant plusieurs années, la législation fiscale du canton du Tessin permettait d'exempter les héritiers d'un contribuable qui avait soustrait des impôts non seulement de l'amende, mais aussi du rappel d'impôt. Pour cela, les héritiers devaient déposer un inventaire complet de la succession du défunt. Il faut préciser en l'occurrence que, contrairement à tous les autres cantons, le canton du Tessin prévoit que les héritiers dressent l'inventaire fiscal de la succession. Ce canton a fait de bonnes expériences avec l'amnistie des héritiers: des sommes importantes ont en effet «refait surface». Etant donné toutefois que l'amnistie des héritiers n'est pas entièrement compatible avec la LHID, elle a été supprimée lors de la dernière révision partielle de la loi fiscale tessinoise. Le rappel d'impôt est donc perçu sur les

successions ouvertes après le 1^{er} janvier 2001. C'est la raison pour laquelle le canton du Tessin a déposé une initiative cantonale en 2001 qui devait permettre aux cantons de renoncer au rappel d'impôt et à l'amende en faveur des héritiers. Le Conseil des Etats a considéré que ces mesures allaient trop loin et n'a pas donné suite à cette initiative, contrairement au Conseil national.

L'amnistie des héritiers sur le modèle tessinois avait pour but de soumettre à l'imposition la fortune non déclarée précédemment et son rendement. Même si les amendes et les rappels d'impôts n'étaient pas perçus en raison de cette amnistie, on pouvait compter sur une augmentation des recettes fiscales. La succession et les rendements qui en découlent étaient en effet intégralement imputés à la fortune et aux revenus des héritiers; ils étaient imposés avec le reste de leur fortune et de leur revenu, et la progressivité de l'impôt sur le revenu déployait tous ses effets. En contrepartie, les héritiers étaient exemptés de toutes les conséquences du comportement répréhensible du défunt. Puisqu'ils n'avaient pas à craindre de conséquences financières désagréables, ils étaient probablement plus enclins à donner aux autorités fiscales des informations complètes sur la situation financière du défunt. Il va de soi que l'amnistie des héritiers n'avait pratiquement d'effets que sur le produit des impôts des personnes physiques.

Toutefois, dans deux cas, les héritiers d'un contribuable tessinois devaient tout de même payer le rappel d'impôt dû par le défunt, à savoir lorsqu'une procédure en rappel d'impôt était déjà ouverte au moment du décès du contribuable et lorsque le rappel d'impôt était déjà entré en force au moment de son décès.

1.4 Procédure de consultation

1.4.1 Avant-projet du Conseil fédéral

Le 7 juillet 2003, le DFF a ouvert la procédure de consultation sur la «simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée». Pour ce qui est du rappel d'impôt simplifié, trois solutions ont fait l'objet de la consultation:

1. Un rappel d'impôt forfaitaire sur la fortune nouvellement déclarée, avec un barème légèrement progressif (de 1,5 à 2,5 %) pour l'impôt fédéral.
2. Un rappel d'impôt limité aux trois dernières années précédant le décès du contribuable (au lieu des dix dernières années comme actuellement).
3. Un rappel d'impôt calculé sur une base forfaitaire égale à un pourcentage fixe (15 %) de la fortune nouvellement déclarée. Cette partie de la fortune est imposée au taux appliqué au revenu global de la dernière période fiscale précédant le décès de la personne ayant commis la soustraction, avec un taux minimum de 5 % pour l'impôt fédéral direct. L'impôt cantonal sur la fortune serait ainsi également pris en compte.

Le rappel d'impôt perçu selon ces trois modes ne couvre que les impôts sur le revenu de la Confédération, des cantons et des communes, y compris les impôts cantonaux sur la fortune. Tous les autres impôts et taxes que le défunt n'a pas acquittés seraient encore dus par les héritiers (p. ex. taxe sur la valeur ajoutée, impôts sur les successions et sur les donations, cotisation AVS/AI).

La dénonciation spontanée non punissable exempterait le contribuable non seulement de l'amende, mais aussi des intérêts moratoires. Toutefois, le rappel d'impôt serait perçu sur les dix dernières années.

Par ailleurs, il a été proposé de libérer les héritiers de toute responsabilité pour les amendes dues par le défunt afin de respecter la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme. Cet objectif a été atteint entre-temps sur la base d'une initiative du canton du Jura (01.300) avec la promulgation de la loi fédérale du 8 octobre 2004 sur la suppression de la responsabilité des héritiers pour les amendes fiscales⁵.

Les personnes consultées ont reçu en outre un questionnaire. Il contenait des questions générales sur l'amnistie, sur des mesures analogues à une amnistie et sur la forme possible d'une amnistie des héritiers, et des questions sur les propositions du Conseil fédéral visant à simplifier le rappel d'impôt en cas de succession et à introduire la dénonciation spontanée non punissable.

Le 9 juillet 2003, la Commission des affaires juridiques du Conseil des Etats (CAJ-E) s'est jointe à la procédure de consultation. À la demande de cette commission, les personnes consultées ont reçu, le 18 août 2003, un questionnaire supplémentaire contenant des questions complémentaires sur les modalités d'une amnistie fiscale générale. Parmi celles-ci, il y avait des questions relatives à l'obligation de déposer une déclaration d'amnistie, à l'opportunité d'une amnistie sur le modèle de l'amnistie de 1969, à une amnistie avec rappel d'impôt forfaitaire sur la fortune nouvellement déclarée et à l'effet libératoire d'une amnistie (c'est-à-dire les impôts et taxes sur lesquels l'amnistie doit porter).

1.4.2 Résultats de la procédure de consultation

La procédure de consultation a pris fin le 10 octobre 2003. L'amnistie générale a été fermement rejetée par seize cantons, quatre partis et huit associations, essentiellement pour des raisons constitutionnelles. En revanche, quatre cantons ont approuvé une amnistie générale, mais uniquement à des conditions restrictives, alors que cinq cantons, trois partis et une association ont approuvé une amnistie fiscale générale sans émettre de réserves.

Pour ce qui est de la simplification du rappel d'impôt en cas de succession, sept cantons, deux partis et une association se sont prononcés en faveur de la première solution; quinze cantons, un parti et deux associations, pour la deuxième, et deux cantons, deux partis et cinq associations pour la troisième.

La dénonciation spontanée a reçu un écho mitigé. Neuf cantons se sont prononcés en faveur du projet du Conseil fédéral, alors que deux cantons se prononçaient pour une réduction de la durée de la perception du rappel d'impôt. En revanche, quinze cantons ont préconisé la perception d'intérêts moratoires. Un canton ne voulait pas renoncer entièrement à l'amende, alors qu'un autre ne voulait permettre la dénonciation spontanée qu'une fois dans la vie d'une personne physique et tous les 30 ans pour une personne morale. Seul un parti a approuvé la proposition du Conseil fédéral. Un autre parti a rejeté la dénonciation spontanée non punissable. Trois partis ont préconisé la perception d'intérêts moratoires et un autre parti a préconisé d'autoriser

⁵ RO 2005 1051; FF 2004 1315 1329

la dénonciation spontanée une fois seulement dans la vie d'une personne physique et de l'exclure en cas d'usage de faux. Sept associations se sont déclarées en faveur de la dénonciation spontanée sous la forme préconisée par le Conseil fédéral. Trois associations ont demandé la perception d'intérêts moratoires et une autre a proposé de limiter la dénonciation spontanée à une seule fois pour les personnes physiques.

Par décision du 27 octobre 2004, le Conseil fédéral a pris connaissance des résultats de la procédure de consultation et a chargé le DFF de préparer un message prévoyant un rappel d'impôt réduit sur trois ans pour les héritiers et la dénonciation spontanée non punissable (renonciation à l'amende et aux intérêts moratoires). Par la même occasion, le Conseil fédéral a renoncé à rédiger un projet d'amnistie fiscale générale.

1.5 Nouvelle réglementation proposée

Le présent projet de loi a pour but d'inciter les contribuables à remettre dans la légalité la fortune non imposée jusqu'alors. D'un côté, il profite aux contribuables qui veulent apaiser leurs problèmes de conscience quant à leur soustraction d'impôt; de l'autre, il prévoit des mesures pour augmenter l'assiette fiscale, ce qui se traduira par une augmentation des recettes fiscales.

Comme une amnistie générale, les mesures proposées permettent d'imposer des fonds non imposés, même si cela ne se fait pas au cours d'une période précisément déterminée comme dans le cas d'une amnistie générale. En revanche, elles ne soulèvent pas autant de réserves éthiques qu'une amnistie générale car, pour ce qui est du rappel d'impôt simplifié en cas de succession, les héritiers ne portent, en général, aucune responsabilité pour la soustraction d'impôt du défunt et que, pour ce qui est de la dénonciation spontanée non punissable, le rappel d'impôt reste entièrement dû. On rappellera que les mesures proposées ne concernent que l'impôt fédéral direct et les impôts sur le revenu et sur la fortune des cantons et des communes. Tous les autres impôts et taxes qui n'auraient pas été payés (p. ex. taxe sur la valeur ajoutée, impôt anticipé, impôts sur les successions et sur les donations, cotisation AVS/AI, etc.), y compris les intérêts moratoires, restent dus. D'autres avantages obtenus sans droit sur la base de la taxation incorrecte doivent être remboursés. Toutefois, la dénonciation spontanée non punissable a pour effet que seuls doivent être remboursés les avantages obtenus sans droit, y compris les intérêts moratoires. Des poursuites pénales ou des sanctions pour la soustraction d'impôt ou pour tout autre acte punissable en relation avec celle-ci sont exclus.

1.5.1 Rappel d'impôt simplifié en cas de succession

Jusqu'à présent, il n'y avait pas de règles particulières régissant le rappel d'impôt en cas de soustraction d'impôt commise par le défunt; le rappel d'impôt, y compris les intérêts moratoires, pouvait être recouvré jusqu'à dix ans avant le décès du contribuable. La responsabilité des héritiers pour les amendes infligées au défunt a été supprimée par la loi fédérale du 8 octobre 2004 sur la suppression de la responsabilité des héritiers pour les amendes fiscales (cf. ch. 1.4.1). Désormais, le rappel d'impôt sera limité aux trois périodes fiscales précédant l'année du décès du contribuable. Pour cette période, le rappel d'impôt et les intérêts moratoires seront calculés

lés exactement. Cette règle s'appliquera aussi bien à l'impôt fédéral direct qu'aux impôts cantonaux et communaux.

La réduction de dix à trois ans se justifie pour les raisons suivantes. D'une part, il est difficile de reconstituer la soustraction d'impôt sur dix ans, surtout quand le contribuable ne peut plus participer à cette reconstitution. En revanche, dans le système de la taxation annuelle postnumerando, les héritiers ne devraient pas avoir trop de peine à se procurer des informations fiables sur l'importance de la fortune que le défunt n'a pas déclarée et sur le rendement qu'il en a tiré pendant les années qui ont précédé son décès.

D'autre part, la réduction à trois ans doit inciter les héritiers à coopérer sans réserve à l'établissement de l'inventaire de la succession; il se pourrait ainsi que la fortune mise à jour soit plus élevée que celle que l'administration fiscale aurait déterminée sans leur appui.

1.5.2 Dénonciation spontanée non punissable

Lorsqu'un contribuable dénonce spontanément une soustraction d'impôt avant que les autorités fiscales en aient connaissance, l'amende est réduite actuellement à un cinquième de l'impôt soustrait (art. 175, al. 3, LIFD). Désormais, le contribuable sera exempté de toute peine en cas de dénonciation spontanée. Il ne devra pas payer une amende, mais uniquement le rappel d'impôt ordinaire (pour dix ans au plus). Il était prévu initialement de renoncer également à percevoir les intérêts moratoires. Ce point a soulevé de nombreuses critiques. C'est pourquoi, le présent projet prévoit que le rappel d'impôt est perçu avec les intérêts moratoires. Les personnes physiques et morales ne pourront bénéficier d'une dénonciation spontanée non punissable qu'une fois au cours de leur existence à partir de l'entrée en vigueur de la présente loi.

Les personnes qui sont en outre débitrices de l'impôt à la source ne peuvent également déposer qu'une dénonciation spontanée non punissable au cours de leur vie, que ce soit pour la soustraction de leurs propres impôts ou pour celle des impôts à la source. Le débiteur de l'impôt à la source qui a soustrait cet impôt en plus de ses propres impôts n'est exempté de toute peine que pour sa première dénonciation spontanée. Il peut cependant dénoncer simultanément la soustraction de l'impôt à la source et celle de ses propres impôts (soustractions qui ne sont la plupart du temps pas liées) et bénéficier ainsi de l'exemption de la peine pour ces deux soustractions. En cas de dénonciations spontanées successives, seule la première n'est pas punissable. La dénonciation spontanée non punissable doit être conçue comme la récompense du repentir actif. S'il était possible, après avoir bénéficié de la dénonciation spontanée non punissable pour la soustraction de ses propres impôts, d'en bénéficier encore une fois pour la soustraction des impôts à la source, la personne coupable de ces soustractions n'aurait pas tiré les leçons de sa première dénonciation spontanée. La seconde ne serait pas due aux remords, mais à un calcul dans l'intention de profiter, le moment venu, de payer le rappel d'impôt sans amende.

L'instigateur, le complice ou le participant (participants) à une soustraction d'impôt (art. 177 LIFD) ne bénéficiait jusqu'à présent d'aucune réduction de peine (amende jusqu'à 10 000 francs et responsabilité solidaire pour les impôts soustraits par le contribuable) en cas de dénonciation spontanée. Désormais, il aura également la

possibilité de bénéficier d'une dénonciation spontanée non punissable. Toutefois, l'exemption de la peine ne lui sera accordée que s'il ne s'est jamais dénoncé auparavant, si les autorités fiscales n'avaient pas déjà connaissance de son acte et s'il aide sans réserve les autorités fiscales à déterminer le rappel d'impôt. Le dépôt d'une dénonciation spontanée par un participant empêche une dénonciation spontanée ultérieure de l'auteur de la soustraction car, à ce moment, les autorités fiscales auraient déjà connaissance de la soustraction. Il en va de même si un participant veut déposer une dénonciation spontanée après l'auteur de la soustraction. Si l'auteur de la soustraction et les participants veulent bénéficier de l'exemption de la peine, ils doivent déposer leur dénonciation spontanée en même temps (et remplir les autres conditions de la dénonciation spontanée non punissable).

Celui qui soustrait des impôts peut remplir du même coup les éléments constitutifs d'autres infractions (p. ex. usage de faux selon l'art. 186 LIFD, détournement de l'impôt à la source selon l'art. 187 LIFD, dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire selon l'art. 178 LIFD ou faux dans les titres selon l'art. 251 CP). Ces actes punissables doivent cependant rester impunis dans le cadre de la première dénonciation spontanée, car une personne ne dénoncera sa soustraction d'impôt que si elle ne risque pas de s'exposer à une procédure pénale. La dénonciation spontanée non punissable ne concerne que les peines (cf. ch. 1.5): des avantages indus doivent donc être payés ou remboursés, avec les intérêts.

La dénonciation spontanée non punissable doit être possible aussi bien pour les personnes physiques que pour les personnes morales. Alors que l'application de la dénonciation spontanée non punissable ne pose pas de gros problèmes pour les personnes physiques, elle nécessite l'adoption de règles supplémentaires pour les personnes morales.

Une personne morale peut en effet subir divers changements au cours de son existence, qui est potentiellement illimitée. Elle peut par exemple modifier sa raison sociale ou sa forme juridique, transférer son siège statutaire d'un canton à un autre, se scinder ou fusionner avec une autre personne morale. Elle peut également mettre fin à son assujettissement en Suisse en décidant sa liquidation ou en transférant son siège à l'étranger et, peut-être, revenir en Suisse ultérieurement. Savoir s'il s'agit de la même personne morale ou d'une nouvelle personne morale après la transformation doit se déterminer sur la base du maintien du sujet de droit, ce qui permet d'adopter une solution unique offrant la sécurité juridique nécessaire. L'assujettissement continue si le sujet de droit est le même avant et après la transformation (p. ex. société qui subsiste en cas de fusion par absorption ou de scission par séparation). Des soustractions d'impôt qui ont été commises par le même sujet de droit avant la transformation peuvent donc faire l'objet d'une dénonciation spontanée non punissable après la transformation. En revanche, la dénonciation spontanée non punissable est toujours exclue lorsque le même sujet de droit a déjà déposé une dénonciation spontanée avant la transformation. Si la société transférée est dissoute (p. ex. en cas de fusion par combinaison ou de scission par division), le sujet de droit disparaît: la nouvelle société est un nouveau sujet de droit indépendant.

A l'heure actuelle, si les impôts soustraits sont ceux d'une personne morale, ses organes ou ses représentants peuvent être punis à titre d'instigateur, de complice ou de participant; au surplus, ils répondent solidairement des impôts soustraits (art. 181, al. 3, LIFD en relation avec l'art. 177 LIFD). Il est toujours possible de changer les membres des organes d'une personne morale. Désormais, les organes ou les repré-

sentants qui déposeront la dénonciation spontanée pour la personne morale seront déliés de la responsabilité solidaire et resteront à l'abri d'une procédure pénale.

Avec la possibilité de déposer une fois une dénonciation spontanée non punissable, on introduit, pour les impôts directs, la même règle de droit pénal administratif que celle qui existe déjà pour la taxe sur la valeur ajoutée, les droits de timbre et l'impôt anticipé (art. 88, al. 1, LTVA, art. 50, al. 1, LT et art. 67, al. 1, LIA en relation avec l'art. 13 DPA).

1.5.3 Conséquences financières pour les héritiers et les contribuables

Pour la première dénonciation spontanée, seuls les intérêts moratoires sont perçus en plus du rappel d'impôt ordinaire pour les dix dernières années. Désormais, on renoncera cependant à percevoir l'amende. Le ch. 1.5.3.2. indique les effets de cette nouvelle règle sur la base d'une comparaison (montant dû avec et sans amende).

D'après le droit en vigueur, le rappel d'impôt peut être perçu jusque sur dix ans. Les conséquences de la réduction du rappel d'impôt à trois ans en cas de succession ressortent de la comparaison avec le rappel d'impôt ordinaire sur dix ans. Cette comparaison est basée sur les hypothèses suivantes:

Un contribuable soustrait à l'imposition un montant de 50 000, 100 000, 200 000 ou 500 000 francs dix ans avant son décès ou avant la dénonciation spontanée. Il ne déclare pas non plus le rendement de cette fortune dans son revenu. Le taux de rendement de la fortune est de 3,5 % par an. Le tableau ci-dessous indique les rendements annuels de la fortune du contribuable et la plus-value de fortune qui en découle:

Fortune non déclarée à la fin de l'année	Hypothèse 1	Hypothèse 2	Hypothèse 3	Hypothèse 4
Début	50 000	100 000	200 000	500 000
1	51 750	103 500	207 000	517 500
2	53 561	107 123	214 245	535 613
3	55 436	110 872	221 744	554 359
4	57 376	114 752	229 505	573 762
5	59 384	118 769	237 537	593 843
6	61 463	122 926	245 851	614 628
7	63 614	127 228	254 456	636 140
8	65 840	131 661	263 362	658 405
9	68 145	136 290	272 579	681 449
10	70 530	141 060	282 120	705 299
Revenu non déclaré au bout de 10 ans	20 530	41 060	82 120	205 299

1.5.3.1 Conséquences financières du rappel d'impôt simplifié en cas de succession

Le tableau figurant ci-après dresse une comparaison entre le rappel d'impôt sur dix ans et le rappel d'impôt sur les trois dernières années précédant le décès du contribuable. Il indique la charge fiscale pour les chefs-lieux des cantons de Berne, du Jura, de Zoug et de Zurich, impôt fédéral direct inclus. Les montants retenus pour le revenu et la fortune déclarés par le contribuable sont les suivants:

- revenu 48 000 francs, fortune 100 000 francs.
- revenu 100 000 francs, fortune 200 000 francs.
- revenu 200 000 francs, fortune 1 000 000 francs.

Les intérêts moratoires dus avec le rappel d'impôt sont calculés au taux de 4 % par an. Les montants indiqués ont été arrondis au franc supérieur ou inférieur.

Il ressort du tableau que la nouvelle réglementation diminue de $\frac{2}{3}$ environ la somme du rappel d'impôt et des intérêts moratoires dus par les héritiers selon la procédure ordinaire de rappel d'impôt.

Comparaison de la charge du rappel d'impôt et des intérêts moratoires sur dix ans et sur trois années fiscales
(dans les cantons de Zoug, de Zurich, de Berne et du Jura, impôt fédéral direct inclus) (en francs)

Revenu (R) et fortune (F) déclarés	Fortune non déclarée il y a dix ans	Zoug (canton et chef-lieu) et Confédération		Zurich (canton et chef-lieu) et Confédération		Berne (canton et chef-lieu) et Confédération		Jura (canton et chef-lieu) et Confédération	
		Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans (<i>droit en vigueur</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur les 3 dernières années (<i>nouveau droit</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans (<i>droit en vigueur</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur les 3 dernières années (<i>nouveau droit</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans (<i>droit en vigueur</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur les 3 dernières années (<i>droit</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans (<i>droit en vigueur</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur les 3 dernières années (<i>nouveau droit</i>)
R = 48 000	50 000	3 215	995	5 274	1 591	11 298	3 312	10 108	3 049
F = 100 000	100 000	8 083	3 112	10 620	3 211	20 391	6 029	20 421	6 146
	200 000	18 696	5 581	22 480	6 933	38 480	11 565	41 844	12 676
	500 000	48 546	14 95	64 286	19 840	98 535	30 042	110 503	33 563
R = 100 000	50 000	5 346	1 618	8 004	2 387	10 981	3 313	12 177	3 670
F = 200 000	100 000	11 071	3 338	16 508	5 011	22 418	6 777	25 090	7 581
	200 000	23 013	6 985	33 937	10 242	46 113	13 926	51 255	15 460
	500 000	64 250	19 724	91 386	27 844	121 383	36 77	133 527	40 357
R = 200 000	50 000	7 826	2 352	11 760	3 511	14 335	4 323	15 340	4 621
F = 1 000 000	100 000	15 715	4 731	23 363	7 049	28 918	8 691	30 915	9 305
	200 000	31 509	9 477	48 739	14 781	58 039	17 476	62 047	18 674
	500 000	78 889	23 727	126 969	38 311	148 320	44 772	158 901	47 906

1.5.3.2

Conséquences financières de la dénonciation spontanée non punissable

Pour ce qui est de la dénonciation spontanée, les conséquences financières pour le contribuable (pas d'amende) ressortent de la comparaison avec la perception du rappel d'impôt ordinaire sur dix ans (avec intérêts moratoires et amendes). Le tableau suivant est fondé sur les mêmes hypothèses que le tableau concernant le rappel d'impôt simplifié en cas de succession. Le montant de l'amende correspond au montant de l'impôt soustrait, sans les intérêts moratoires, ce qui correspond au cas ordinaire selon l'art. 175, al. 2, LIFD).

Il ressort de ce tableau qu'en cas de dénonciation spontanée non punissable (sans amende), le montant dû est égal à un peu moins de la moitié du rappel d'impôt ordinaire avec l'amende.

Comparaison entre le rappel d'impôt avec intérêts moratoire et amende sur dix ans et le rappel d'impôt en cas de dénonciation spontanée non punissable (pas d'amende)

(dans les cantons de Zoug, de Berne et du Jura, l'impôt fédéral direct inclus) (en francs)

Revenu (R) et fortune (F) déclarés	Fortune non déclarée il y a dix ans	Zoug (canton et chef-lieu) et Confédération		Zurich (canton et chef-lieu) et Confédération		Berne (canton et chef-lieu) et Confédération		Jura (canton et chef-lieu) et Confédération	
		Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans + amende (<i>droit en vigueur</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans (<i>nouveau droit</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans + amende (<i>droit en vigueur</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans (<i>nouveau droit</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans + amende (<i>droit en vigueur</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans (<i>nouveau droit</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans + amende (<i>droit en vigueur</i>)	Rappel d'impôt et intérêts moratoires sur 10 ans (<i>nouveau droit</i>)
R = 48 000	50 000	5 874	3 215	9 637	5 274	20 649	11 311	18 472	10 108
F = 100 000	100 000	14 898	8 083	19 409	10 620	37 208	20 374	37 317	20 421
	200 000	34 508	18 896	41 114	22 480	70 289	38 466	76 483	41 844
	500 000	88 780	48 546	117 576	64 286	179 989	98 453	201 998	110 503
R = 100 000	50 000	9 771	5 346	14 622	8 004	20 145	11 024	22 252	12 177
F = 200 000	100 000	20 232	11 071	30 174	16 508	41 052	22 461	45 854	25 090
	200 000	42 067	23 013	62 024	33 937	84 375	46 167	93 671	51 255
	500 000	117 494	64 250	167 073	91 386	221 947	121 427	244 043	110 503
R = 200 000	50 000	14 301	7 826	21 485	11 760	26 314	14 400	28 032	15 340
F = 1 000 000	100 000	28 717	15 715	42 694	23 363	52 960	28 982	56 492	30 915
	200 000	57 578	31 509	89 092	48 739	106 207	58 119	113 385	62 047
	500 000	144 159	78 889	232 045	126 269	271 187	148 386	290 392	158 901

2 **Commentaire des articles**

2.1 **Dispositions régissant le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers**

2.1.1 **Commentaire des modifications de la LIFD**

Art. 151 Rappel d'impôt ordinaire

Pour distinguer clairement le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers (art. 153a) du rappel d'impôt ordinaire, l'art. 151 LIFD s'intitulera désormais «Rappel d'impôt ordinaire».

Art. 153a Rappel d'impôt simplifié pour les héritiers

Al. 1 et 2: Position des héritiers

Les héritiers peuvent bénéficier de la réduction de la perception du rappel d'impôt que le défunt aurait dû payer. Encore faut-il, pour qu'ils aient à répondre des impôts soustraits par le défunt, que celui-ci soit assujéti à l'impôt en Suisse. La mesure proposée ici diminue la responsabilité des héritiers en ce sens que le rappel d'impôt et les intérêts moratoires ne sont réclamés que pour les trois dernières périodes fiscales précédant l'année du décès (al. 2). Tout héritier a le droit de demander seul le rappel d'impôt simplifié: il peut donc le demander même contre la volonté des autres héritiers.

Le rappel d'impôt simplifié n'est accordé que pour la déclaration d'éléments de la fortune ou du revenu dont les autorités fiscales ne connaissaient pas l'existence. Si les héritiers déclarent des éléments déjà connus d'une autorité fiscale fédérale, cantonale ou communale, ces éléments feront l'objet d'un rappel d'impôt ordinaire sur 10 ans (cf. let. a).

De plus, les héritiers doivent aider sans réserve les autorités fiscales à dresser un inventaire exact et complet de la succession. Ils doivent donc s'acquitter pleinement de leur obligation de collaborer à l'inventaire conformément à l'art. 157 LIFD (cf. let. b).

Enfin, les héritiers ne doivent bénéficier du rappel d'impôt réduit que s'ils s'efforcent de le payer (cf. let. c). Par exemple, l'héritier qui serait en mesure de payer le rappel d'impôt, mais qui laisse traîner les choses jusqu'à la poursuite, ne bénéficiera pas du rappel d'impôt simplifié. Dans ce cas, il sera tenu de payer après coup le rappel d'impôt et les intérêts moratoires calculés sur la base des dix dernières années.

Le rappel d'impôt qui a été notifié valablement du vivant du contribuable fait partie des dettes de la succession comme toutes les autres dettes du contribuable; dans ce cas, il n'y a aucune raison de le réduire. Il se peut toutefois qu'il ne soit pas assez élevé parce que les autorités fiscales n'ont pas découvert tous les éléments du revenu ou de la fortune qui ont été soustraits. Dans cette hypothèse, les héritiers doivent pouvoir déclarer aux autorités fiscales d'autres éléments de la fortune du défunt dont ils ont connaissance et bénéficier pour ces éléments d'une réduction du rappel d'impôt conformément aux dispositions de la LIFD et de la LHID présentées

2.2

Dispositions régissant la dénonciation spontanée non punissable

Les règles de la dénonciation spontanée non punissable présentées ci-après s'appuient sur les règles correspondantes de l'art. 13 DPA. L'exemption de la peine ne peut être octroyée qu'aux personnes qui déposent une dénonciation spontanée pour la première fois.

2.2.1

Commentaire des modifications de la LIFD

Art. 175, al. 3 et 4 Réduction de la peine

Al. 3: On renonce à engager une poursuite pénale lorsque le contribuable regrette son comportement fautif et se dénonce spontanément pour la première fois en aidant sans réserve l'administration à déterminer le montant du rappel d'impôt. L'abandon de la sanction pénale doit motiver le contribuable fautif à dévoiler ses fautes et à déclarer après coup les revenus et la fortune qu'il a soustraits. Il devra toujours payer le rappel d'impôt et les intérêts moratoires. Le rappel d'impôt peut être perçu sur dix ans (art. 152 LIFD). La dénonciation spontanée non punissable n'est possible qu'une fois, tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales (cf. art. 181a LIFD) car, sinon, le contribuable pourrait se dénoncer spontanément à intervalles réguliers et échapperait ainsi à toute peine.

On ne renonce à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée. Si le contribuable remplit toutes les conditions mentionnées ci-dessus, mais qu'il ne fait pas le nécessaire pour acquitter le rappel d'impôt qu'il serait en mesure de payer, par exemple en laissant traîner les choses jusqu'à la poursuite, l'exemption de la peine est révoquée après coup.

Al. 4: Cet alinéa détermine la peine pour les dénonciations spontanées ultérieures. La règle actuelle fixant l'amende à un cinquième de l'impôt soustrait s'appliquera pour autant toutefois que les conditions de l'al. 3, let. a à c, soient remplies. Pour les dénonciations ultérieures, on ne renoncera pas à poursuivre pénalement les autres actes délictueux en relation avec la soustraction d'impôt.

Art. 177, al. 3 Instigation, complicité, participation à une soustraction d'impôt

L'instigateur, le complice et le participant (participants) à une soustraction d'impôt ont eux aussi la possibilité de déposer une dénonciation spontanée non punissable. Actuellement, ils ne bénéficient d'aucune exemption de peine s'ils regrettent leurs actes et signalent la soustraction d'impôt. Rien ne les incite donc à déclarer une soustraction d'impôt. Désormais ils ne devront plus craindre d'avoir à payer une amende s'ils dévoilent une soustraction d'impôt avant que les autorités fiscales en aient connaissance et qu'ils coopèrent sans réserve avec ces derniers; de plus, ils seront libérés de leur responsabilité solidaire pour les impôts soustraits. Dans ce cas également, la poursuite pénale n'est pas engagée contre les autres infractions qui sont en relation directe avec la soustraction d'impôt.

En l'occurrence, il est également justifié de limiter le nombre des dénonciations spontanées non punissables à une seule. La première dénonciation spontanée, non punissable, peut porter sur la participation à plusieurs soustractions d'impôts; ainsi un conseiller fiscal peut, par exemple, dénoncer sa propre soustraction d'un ou plusieurs impôts et sa participation à des soustractions d'impôts commises par plusieurs clients. Les dénonciations spontanées ultérieures ne donnent plus droit à l'exemption de la peine. Les al. 1 et 2 de l'art. 177 LIFD sont alors applicables.

Art. 178, al. 4 Exemption de la peine en cas de dissimulation ou de distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire

Celui qui a dissimulé ou distrait des biens successoraux dans la procédure d'inventaire (art. 178, al. 1, LIFD) et qui se sert d'un inventaire incomplet pour commettre ensuite une soustraction d'impôt sera exempté de toute peine conformément à l'art. 186, al. 3, pour le délit d'inventaire et pour les autres infractions qui sont en relation directe avec la soustraction s'il se dénonce spontanément pour la première fois selon l'art. 175, al. 3.

La dissimulation ou la distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire est punissable en elle-même, c'est-à-dire même en l'absence de soustraction d'impôt (p. ex. parce que ces biens sont mentionnés par la suite dans la déclaration d'impôt). S'il n'y a pas de soustraction d'impôt, l'art. 186, al. 3, n'est pas applicable. Il convient donc de régler expressément l'exemption de la peine pour ce cas.

Art. 181 Généralités

Etant donné qu'on insère un deuxième article (art. 181a) dans le ch. 3 «Personnes morales», il faut ajouter le titre «Généralités» à l'art. 181 actuel. On précise ainsi que cet article contient des dispositions générales sur la violation d'obligations de procédure et sur la soustraction d'impôt par des personnes morales.

Art. 181a Dénonciation spontanée

Al. 1: Cet alinéa correspond à l'art. 175, al. 3, LIFD. Les conditions du dépôt d'une dénonciation spontanée non punissable doivent être les mêmes pour les personnes physiques et pour les personnes morales (cf. commentaire de l'art. 175, al. 3).

Al. 2: La modification de la raison sociale ou le déplacement du siège d'un point à un autre du territoire suisse n'ont aucune influence sur les obligations fiscales de la personne morale et ne s'opposent donc en rien au dépôt d'une dénonciation spontanée non punissable.

La transformation d'une société au sens de la loi du 3 octobre 2003 sur la fusion (LFus)⁶ n'a aucune incidence sur ses rapports juridiques selon la prescription expresse de l'art. 53, 2^e phrase, LFus. Le sujet de droit, le patrimoine et la qualité de membre subsistent⁷. La transformation n'exige pas la fondation d'une nouvelle société dans la forme juridique voulue (avec dissolution de la société existante et

⁶ RS 221.301

⁷ Guggenbühl, Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zürich, 2004, note 10 à 16 concernant l'art. 53 LFus.

transfert de son patrimoine à la nouvelle société)⁸. Au registre du commerce, il n'y a pas de radiation de la société enregistrée sous son ancienne forme juridique⁹. La continuité du sujet de droit et du patrimoine a pour effet que l'assujettissement continue. C'est pourquoi une dénonciation spontanée non punissable peut être déposée pour les soustractions d'impôt commises avant la transformation. Cependant, une dénonciation spontanée non punissable n'est pas possible après la transformation si la société a déjà déposé une dénonciation spontanée non punissable avant la transformation.

Si la société cédante disparaît après une fusion ou une scission, le dépôt d'une dénonciation spontanée pour cette société n'est plus possible. En cas de fusion par absorption ou de scission par séparation, la société qui absorbe un élément ou se sépare d'un élément subsiste; son assujettissement n'est donc pas rompu par la procédure d'absorption ou de scission. Elle peut donc dénoncer les soustractions d'impôt commises dans le cadre de son exploitation, que celles-ci aient été commises avant ou après l'absorption ou la séparation. Il va de soi que l'exemption de la peine n'est accordée que si les conditions de l'al. 1 sont remplies.

Al. 3: La société agit toujours par l'intermédiaire de ses organes ou de ses représentants, qui sont seuls habilités à déposer une dénonciation spontanée. Etant donné qu'ils peuvent être punis en tant que participants en vertu de l'art. 181, al. 3, LIFD en relation avec l'art. 177 LIFD, ils doivent également être libérés de l'amende et de la responsabilité solidaire comme le prévoit le nouvel art. 177, al. 3, LIFD pour les participants à la soustraction d'impôt d'une personne physique. L'exemption de la peine vaut également pour les anciens membres des organes de la personne morale et les anciens représentants de la personne morale qui étaient enregistrés au registre du commerce pendant la période à laquelle se réfère la dénonciation spontanée non punissable.

Al. 4: Les anciens membres des organes d'une personne morale doivent pouvoir déposer une dénonciation spontanée non punissable à leur décharge. Dans ce cas, l'exemption de la peine ne vaut ni pour la personne morale concernée, ni pour ses organes et ses représentants.

Al. 5: La personne morale en tant que telle sera punie pour la soustraction de ses propres impôts (art. 181, al. 1, LIFD). Lorsque son assujettissement en Suisse prend fin, il n'y a plus de sujet susceptible d'être puni et une dénonciation spontanée n'est donc plus pertinente.

Al. 6: De la même manière que pour les personnes physiques, il faut également régler les conséquences des dénonciations spontanées ultérieures pour les personnes morales.

Art. 186, al. 3 (nouveau)

Le propre d'une amnistie est d'exempter la personne repentante de toute peine. Or, il est tout à fait possible qu'une personne qui veut commettre une soustraction d'impôt commette, en lien avec cette soustraction, d'autres infractions au sens du droit fiscal, voire du droit pénal. La personne qui se résout à déposer une dénonciation spontanée ne devra acquitter ou rembourser que les sommes qu'elle a omis de payer ou qu'elle

⁸ Guggenbühl, op. cit., note 12 concernant l'art. 53 LFus.

⁹ Burckhardt Bertossa, op. cit., note 2 concernant l'art. 66 LFus.

a indûment touchées, mais elle n'encoura pas de peine pour ses actes punissables. Il convient donc d'amnistier les autres infractions (p. ex. escroquerie fiscale, usage de faux) commises en relation avec la soustraction d'impôt, pour autant que toutes les conditions de la dénonciation spontanée non punissable soient remplies.

Art. 187, al. 2 Dénonciation spontanée en cas de détournement d'impôts à la source

La dénonciation spontanée non punissable doit ouvrir à tout contribuable la voie de l'honnêteté fiscale. Celui-ci ne s'engagera sur cette voie que si sa dénonciation spontanée n'entraîne aucune suite pénale. Si les conditions de l'art. 175, al. 3, ou de l'art. 181a, al. 1, sont remplies, la poursuite pénale ne sera pas non plus engagée en cas de détournement d'impôts à la source.

2.2.2 Commentaire des modifications de la LHID

Les règles de la LHID doivent correspondre, dans toute la mesure du possible, aux règles de la LIFD, afin de parvenir à une harmonisation entre la Confédération et les cantons.

Art. 56, al. 1, 1^{bis}, 1^{ter}, 3^{bis} et 5 Réduction de la peine en cas de dénonciation spontanée

L'*al. 1* correspond à l'ancien al. 1, sans la dernière phrase (qui concerne la dénonciation spontanée).

Pour l'*al. 1^{bis}*, voir le commentaire de l'art. 175, al. 3, LIFD.

Pour l'*al. 1^{ter}*, voir le commentaire de l'art. 175, al. 4, LIFD. Contrairement à ce qui prévoit la LIFD, la réduction de l'amende à un cinquième de l'impôt soustrait reste une disposition potestative dans la LHID.

Pour l'*al. 3^{bis}*, voir le commentaire de l'art. 177, al. 3, LIFD.

Pour l'*al. 5*, voir le commentaire de l'art. 178, al. 4, LIFD.

Art. 57a Dénonciation spontanée d'une personne morale

Voir le commentaire de l'art. 181a LIFD.

Art. 59, al. 2^{bis} et 2^{ter}

Voir le commentaire des art. 186, al. 3, et 187, al. 2, LIFD.

Art. 72f Adaptation des législations cantonales

Le Conseil fédéral fixera la date d'entrée en vigueur de la présente modification législative. En fixant la date d'entrée en vigueur, il veillera à laisser aux cantons suffisamment de temps pour adapter leur législation.

3 Conséquences

3.1 Conséquences pour les finances et pour le personnel de la Confédération et des cantons

3.1.1 Conséquences financières

Avec l'application des mesures proposées, on peut tabler sur une augmentation des recettes à court et à moyen terme.

En effet, ces mesures inciteront de nombreux héritiers à révéler la soustraction d'impôt du défunt et à payer le rappel d'impôt et les intérêts moratoires. D'autre part, on peut s'attendre à ce que quelques contribuables se dénoncent spontanément puisqu'ils n'ont plus à craindre des sanctions pénales ou des amendes s'ils se dénoncent. Dans ce cas également, les autorités fiscales encaisseront le rappel d'impôt et les intérêts moratoires.

On peut également tabler sur des recettes supplémentaires pour la raison suivante: les éléments du revenu et de la fortune qui échoient tant aux héritiers qu'aux contribuables qui se sont volontairement dénoncés s'ajouteront à leur propre revenu et à leur propre fortune, ce qui se traduira par une hausse des recettes fiscales pendant les périodes fiscales suivant la dénonciation en raison de la progressivité des barèmes. La réduction du rappel d'impôt sur la succession renforcera cet effet puisque les revenus et les éléments de la fortune qui échoient aux héritiers augmenteront d'autant.

La réduction du rappel d'impôt en cas de succession ne sera accordée qu'à la demande des héritiers. Elle ne sera octroyée que si les autorités fiscales n'avaient aucune connaissance de la soustraction d'impôt du défunt au moment de la demande. Dans le cas contraire, le rappel d'impôt sera calculé selon le droit actuel (10 ans) et il n'y aura pas de diminution des recettes. Si les autorités n'avaient pas connaissance de la soustraction, il n'y a pas non plus de diminution des recettes en dépit de la réduction du rappel d'impôt car, dans ce cas, sans la demande des héritiers, les autorités fiscales n'auraient rien encaissé du tout. Ces considérations valent par analogie pour les cas de dénonciation spontanée non punissable.

On ne peut rien affirmer sur le montant des conséquences financières de la présente réforme car, par la force des choses, il n'existe pas de statistiques sûres sur le montant de la fortune et des revenus qui ne sont pas déclarés ni, par conséquent, imposés en Suisse. Il n'est pas possible non plus d'estimer le nombre des dénonciations spontanées ni celui des demandes de rappel d'impôt simplifié en cas de succession qui seront déposées.

Supprimer ou atténuer la peine et réduire le nombre d'années pour calculer le rappel d'impôt peut constituer une incitation à soustraire des impôts, ce qui se traduirait, à long terme, par une diminution des recettes.

Dans le cadre de la dénonciation spontanée non punissable, on ne renonce qu'à infliger une peine. Le rappel d'impôt et les intérêts moratoires sont perçus pour les dix dernières années, ce qui devrait limiter l'attrait de nouvelles soustractions d'impôt. De plus, la dénonciation spontanée non punissable n'est possible qu'une seule fois. En outre, les dénonciations spontanées supplémentaires ou celles qui ne respectent pas les conditions de la dénonciation spontanée non punissable restent punissables.

Le contribuable qui se décide à soustraire des impôts uniquement parce qu'il compte bénéficier de la dénonciation spontanée non punissable doit cependant être bien conscient que l'exemption de peine n'est accordée que lorsqu'il présente aux autorités fiscales la totalité des pièces et des documents dont elles ont besoin pour calculer le rappel d'impôt et les intérêts moratoires pour les dix dernières années. Si les autorités fiscales parviennent à la conclusion que la soustraction va au-delà de la dénonciation, l'exemption de la peine ne sera pas accordée. Dans ce cas, le contribuable ne s'expose pas seulement aux sanctions du droit fiscal mais aussi, le cas échéant, à celles du droit pénal.

Pour ce qui est du rappel d'impôt simplifié en cas de succession, on ne peut exclure une certaine incitation à soustraire des impôts pour le contribuable, car ses héritiers peuvent demander à ce que le rappel d'impôt et les intérêts moratoires ne soient calculés que sur trois ans. Les héritiers ne peuvent de toute façon pas être punis pour les soustractions d'impôt du défunt. Si cette incitation devait effectivement conduire à une augmentation des soustractions d'impôt, il faudrait s'attendre à des diminutions de recettes.

Pour les héritiers, un tel procédé ne peut être «payant» que si la soustraction d'impôt a lieu au moins quatre ans avant le décès du contribuable car le rappel d'impôt ne se calcule que sur les trois dernières années précédant son décès. Des dispositions de dernière heure ne permettent donc pas d'épargner des impôts.

3.1.2 Conséquences pour le personnel

La simplification du rappel d'impôt en cas de succession ne devrait pas avoir de conséquences pour le personnel. Le nombre des procédures de rappel d'impôt en cas de succession devrait certes augmenter, mais ce surcroît de travail devrait être compensé par la simplification de la procédure (réduction du rappel d'impôt de 10 à 3 ans).

Pour ce qui est de la dénonciation spontanée, il faut compter sur une augmentation du nombre des procédures en rappel d'impôt pendant la phase initiale suivant l'entrée en vigueur de la loi. Etant donné que le contribuable qui veut bénéficier de la dénonciation spontanée non punissable doit indiquer la totalité des éléments de sa fortune, ces procédures n'entraîneront pas de supplément notable de travail. Il faut toutefois s'attendre à un certain supplément de travail pour les cas complexes ou d'une certaine importance. Il n'est cependant pas possible de chiffrer cette charge supplémentaire de travail pour le personnel car elle dépend du nombre des nouvelles dénonciations spontanées, de leur importance et de leur complexité. Quoi qu'il en soit, des recettes supplémentaires devraient couvrir le coût d'un éventuel supplément de travail.

3.2 Conséquences économiques

De par la nature des choses, il n'existe pas de chiffres fiables sur le montant des revenus et de la fortune qui ne sont pas déclarés. Il n'est pas possible non plus d'évaluer le nombre de contribuables qui déposeront une dénonciation spontanée non punissable ni le montant des fonds qui pourront alors être imposés régulièrement. Il n'existe pas non plus de données empiriques utilisables. Une fois amnistiés,

les fonds peuvent également servir à des investissements ordinaires, ce qui n'était pas le cas auparavant, les personnes concernées craignant que les autorités fiscales ne découvrent la soustraction d'impôt. Les recettes fiscales supplémentaires qui résulteraient des mesures proposées pourraient éventuellement servir à baisser les impôts, ce qui aurait un effet positif sur la croissance économique.

4 Liens avec le programme de la législature et le plan financier

Le projet est annoncé dans le rapport sur le programme de la législature 2003 à 2007¹⁰. Les conséquences financières de la présente modification législative ne figurent pas dans le plan financier.

5 Constitutionnalité

En matière d'impôts directs, l'art. 128 Cst. habilite la Confédération à prélever un impôt direct sur le revenu des personnes physiques. L'art. 129 Cst. lui donne en outre la compétence et le mandat de veiller à l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Le présent projet est donc conforme à la Constitution.

¹⁰ FF 2004 1082