



Marc Cheseaux, av.

La dénonciation spontanée non punissable
et le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers selon la LIFD

Mémoire sous la direction de

Me Raphaël Gani

docteur en droit,
responsable du Centre de compétence Juridique-CDI-Trusts de l'ACI Vaud,
chargé de cours à la Faculté de droit et des sciences criminelles de l'UniL

28 septembre 2016

« Τὰ Καίσαρος ἀπόδοτε Καίσαρι καὶ τὰ τοῦ θεοῦ τῷ θεῷ »
(Marc, 12, 17; Matthieu, 22, 21; Luc, 20, 25)

Résumé

Depuis les années 1980, la question de l'amnistie fiscale est revenue régulièrement dans les débats des Chambres fédérales. Ses modalités ont fait l'objet de nombreuses discussions, notamment sur le point de savoir s'il y avait lieu d'instituer une amnistie générale ou individuelle. Retenant cette deuxième option, la Loi fédérale sur l'impôt direct (LIFD) et la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) ont finalement subi le 1^{er} janvier 2010 deux importantes modifications sous forme, d'une part, de la mise en œuvre d'une exemption de peine pour toute première dénonciation spontanée (dénonciation spontanée non punissable) et, d'autre part, de l'institution d'une réduction de la perception du rappel d'impôt en cas de succession (rappel d'impôt simplifié pour les héritiers).

Se fondant non seulement sur le Message du Conseil fédéral mais également sur la doctrine, la jurisprudence (encore peu abondante), les pratiques cantonales et (brièvement) le droit étranger, le présent mémoire tend d'abord à situer historiquement les modifications de la LIFD avant d'en exposer la base légale, la notion, le sujet et l'objet. Les conditions légales seront abordées successivement. La forme ne sera évidemment pas oubliée. Les effets et l'intérêt financier seront enfin examinés.

Sommaire

- 1 La dénonciation spontanée non punissable
 - 1.1 Le contexte historique
 - 1.2 La base légale
 - 1.3 La notion
 - 1.4 Le sujet
 - 1.5 L'objet
 - 1.6 Les conditions
 - 1.7 La forme
 - 1.8 Les effets
 - 1.9 L'intérêt financier

- 2 Le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers
 - 2.1 Le contexte historique
 - 2.2 La base légale
 - 2.3 La notion
 - 2.4 Le sujet
 - 2.5 L'objet
 - 2.6 Les conditions
 - 2.7 La forme
 - 2.8 Les effets
 - 2.9 L'intérêt financier

Abréviations

AIFD	Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (remplacé par la LIFD dès le 1 ^{er} janvier 1995).
AO	Abgabenordnung von 16. März 1976 (BGBl. I S. 613, ber. 1977 I S. 269).
CEDH	Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (RS 0.101).
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210).
CO	Loi fédérale complétant le Code civil suisse (Code des obligations) du 30 mars 1911 (RS 220).
CP	Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (RS 311.0).
CPP	Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (RS 312.0).
CST féd.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101).
DPA	Loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (RS 313.0).
LAVS	Loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants du 20 décembre 1946 (RS 831.10).
LB	Loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne du 8 novembre 1934 (RS 952.0).
LBVM	Loi fédérale sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières du 24 mars 1995 (RS 954.1).
Legge n. 186	Legge di 15 dicembre 2014, n. 186, Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonche' per il potenziamento della lotta all'evasione fiscal. Disposizioni in materia di autoriciclaggio (GU n.292 del 17-12-2014).
LFus	Loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 3 octobre 2003 (RS 221.301).
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14).
LI-VD	Loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (RSV 642.11).
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (RS 642.21).
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11).
LMSD-VD	Loi vaudoise concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963 (RSV 648.11).
LPart	Loi fédérale sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe du 18 juin 2004 (RS 211.231).
LTVA	Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (RS 641.20).
Pacte ONU II	Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 (RS 0.103.2).

1 La dénonciation spontanée non punissable

1.1 Le contexte historique

1.1.1 La LIFD au 1^{er} janvier 1995

Le 1^{er} janvier 1995, contrairement à ce qui prévalait pour l'AIFD, l'art. 175 al. 3 aLIFD a finalement réglementé la dénonciation spontanée. L'objectif n'était alors pas d'instituer une véritable amnistie fiscale individuelle mais d'aménager expressément la dénonciation spontanée en posant, d'une part, les conditions légales et en introduisant, d'autre part, une quotité d'amende fixée au cinquième de l'impôt soustrait « *l'adoption d'une proportion invariable [présentant] l'avantage d'exclure toute discussion quant au degré d'atténuation de la peine* »¹.

1.1.2 La LIFD au 1^{er} janvier 2010

Le 18 octobre 2006, œuvrant notamment dans le but « *d'encourager l'honnêteté fiscale et, par la même occasion, d'augmenter le produit des impôts* », le Conseil fédéral a proposé l'introduction d'une amnistie fiscale individuelle pour les personnes physiques et morales en la forme de la dénonciation spontanée non punissable². En effet, alors que l'art. 175 al. 3 aLIFD prévoyait pour tout contribuable qui se dénonçait spontanément une amende égale au cinquième de l'impôt soustrait³, les art. 175 al. 3 et 181a al. 1 pLIFD ont posé le principe – certes soumis à certaines conditions que nous examinerons plus avant⁴ – de renonciation à punir le contribuable repentí pour sa première dénonciation spontanée⁵.

¹ FF 1983, p. 235s. Circulaire AFC 21, p. 4, ch. I.

² FF 2006, p. 8347ss, spéc. p. 8348 et p. 8357, ch. 1.3.2. CR LIFD-SANSONETTI, Intro. à la 6^{ème} partie, p. 1483, ch. 11s ; OBERSON, Droit fiscal, p. 589, ch. 23.

³ L'on peut néanmoins tempérer cette affirmation au regard de certaines pratiques cantonales dont en particulier celle de l'Etat de Vaud qui, opérant la distinction entre la soustraction consommée (art. 175 LIFD ; art. 242 LI-VD) et la tentative de soustraction (art. 176 LIFD ; art. 243 LI-VD), prévoyait en cas de tentative de soustraction que l'amende était réduite de 13/15 du montant de l'impôt soustrait, soit 1/5 (réduction pour dénonciation spontanée) x 2/3 (réduction pour tentative de soustraction). Ainsi, pour un contribuable qui, domicilié dans le canton de Vaud, avait par exemple tenté de soustraire CHF 100.00 d'impôt, l'amende - respectivement la majoration d'impôt en cas de procédure simplifiée - s'élevait à CHF 13.33 (CHF 100.00 – (CHF 100.00 x 13/15)).

⁴ Cf. ch. 1.6 *infra*.

⁵ FF 2006, p. 8348 et p. 8370ss, ch. 2.2.1. MONOD, Nouveautés, p. 73, ch. 2.2.

Si l'amnistie fiscale générale a été fermement rejetée par seize cantons, quatre partis et huit associations pour des motifs essentiellement constitutionnels, l'amnistie fiscale individuelle (dénonciation spontanée non punissable) a reçu un « *écho mitigé* », seuls neuf cantons, un parti et sept associations se prononçant en faveur du projet tel que soumis par le Conseil fédéral⁶. Le 1^{er} janvier 2010, les modifications de la LIFD et de la LHID sont néanmoins entrées en vigueur⁷.

1.2 La base légale

Pour l'essentiel, la dénonciation spontanée non punissable repose sur les dispositions légales fédérales suivantes⁸, à savoir :

- l'art. 175 al. 3 LIFD (personnes physiques) ;
- l'art. 177 al. 3 LIFD (instigateurs, complices et participants) ;
- l'art. 178 al. 4 LIFD (dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire) ;
- l'art. 181a al. 1 à 6 LIFD (personnes morales) ;
- l'art. 186 al. 3 LIFD (usage de faux) ;
- l'art. 187 al. 2 LIFD (détournement de l'impôt à la source).

1.3 La notion

1.3.1 La nature pénale

a) La dénonciation spontanée ou « auto-dénonciation » (« *Selbstanzeige* » selon le texte allemand, « *autodenuncia* » selon le texte italien⁹) est un cas spécial de repentir sincère au sens de l'art. 48 litt. d CP¹⁰.

⁶ FF 2006, p. 8359s, ch. 1.4.2.

⁷ RO 2008, p. 4453ss.

⁸ RO 2008, p. 4454ss ; FF 2006, p. 8370ss, ch. 2.2.1. S'agissant des impôts directs cantonaux et communaux (RO 2008, p. 4456ss ; FF 2006, p. 8373s, ch. 2.2.2.), il y lieu de se référer *pro memoria* aux art. 56 al. 1bis LHID (personnes physiques), 56 al. 3bis LHID (instigateurs, complices et participants), 56 al. 5 LHID (dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire), 57b al. 1 à 6 LHID (personnes morales), 59 al. 2bis LHID (fraude fiscale) et 59 al. 2ter LHID (détournement de l'impôt à la source).

⁹ BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen, p. 187, ch. 3.2 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 87, ch. 231s.

b) De manière générale, sur la base des différents critères développés par la jurisprudence européenne (qualification juridique de l'infraction en droit interne, nature de l'infraction et but, nature et degré de sévérité)¹¹, nombre d'infractions « administratives » de droit suisse constituent des infractions pénales au sens de la CEDH, y compris dans le domaine fiscal¹². Ainsi, les garanties offertes par l'art. 6 CEDH, notamment le droit de garder le silence (« *nemo tenetur se ipsum accusare* »), doivent également s'appliquer à la procédure pénale fiscale¹³.

c) Par ailleurs, les dispositions du Code pénal sont applicables aux infractions prévues par d'autres lois fédérales, à moins que celles-ci ne contiennent des dispositions sur la matière¹⁴. Les contraventions prévues par d'autres lois fédérales sont punissables même quand elles ont été commises par négligence, à moins qu'il ne ressorte de la disposition applicable que la contravention est réprimée seulement si elle a été commise intentionnellement¹⁵.

d) Enfin, que ce soit en droit pénal fiscal ou en droit pénal commun, la notion de repentir sincère est semblable dans la mesure où « *pour être considéré comme relevant du repentir sincère, le geste de l'auteur doit apparaître comme un effort particulier, spontané et désintéressé et non comme étant dicté par des considérations tactiques liées à la crainte de la sanction prochaine* »¹⁶. De même, le Message du Conseil fédéral fait reposer la dénonciation spontanée sur des « *remords* » et le regret d'un « *comportement fautif* » ouvrant « *à tout contribuable la voie de l'honnêteté fiscale* », à l'exclusion de tout « *calcul dans l'intention de profiter, le moment venu, de payer le rappel d'impôt sans amende* »¹⁷.

¹⁰ DONATSCH/FREI, *Steuerstrafrecht*, p. 19, ch. 3.1 ; MONTI, *Les contraventions*, p. 75, ch. 6 ; ROHNER, *Selbstanzeige*, ch. 2.3.4, Rz 17. Cf. également FF 2006, ch. 1.5.2, p. 8361.

¹¹ Cf. ch. 2.1.2.1 et 2.1.2.2 *infra*.

¹² Arrêt CourEDH du 8 juin 1976, affaire Engel et autres c/Pays-Bas, requêtes n° 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 et 5370/72, §81. Guide CourEDH, p. 8, ch. 4ss et p. 10, ch. 16. MACALUSO/HULLIGER, *Le droit fiscal*, p. 4, ch. II et p. 8, ch. III.

¹³ Arrêt CourEDH du 3 mai 2011, affaire J.B. c/Suisse, requête n°31827/96. Guide CourEDH, p. 8, ch. 4ss, p. 10, ch. 16 et p. 24, ch. 119ss. DONATSCH/FREI, *Steuerstrafrecht*, p. 21, ch. 3.2 ; MACALUSO/HULLIGER, *Le droit fiscal*, p. 8, ch. III ; MONTI, *Le droit au silence*, p. 435, ch. 1 ; SUTTER, *Die straflose Selbstanzeige*, p. 1116, ch. 318.

¹⁴ Art 333 al. 1 CP. DONATSCH/FREI, *Steuerstrafrecht*, p. 13, ch. 1 ; FAVRE/PELLET/STOUDMANN, *Code pénal annoté*, ad art. 333 CP, p. 174, ch. 1.1 ; RYSER/ROLLI, *Précis de droit fiscal*, p. 513, ch. 68.

¹⁵ Art. 333 al. 7 CP. Ainsi, seul est par exemple punissable pour instigation, complicité ou participation (art. 177 LIFD) celui qui agit intentionnellement (ATF 83 I 335, consid. 3).

¹⁶ ATF 98 IV 305, JdT 1973 IV 154.

¹⁷ FF 2006, p. 8361, ch. 1.5.2, p. 8370, ch. 2.2.1, ad art. 175 al. 3 pLIFD et p. 8373, ch. 2.2.1, ad art. 187 al. 2 pLIFD. SUTTER, *Die straflose Selbstanzeige*, p. 93, ch. 253.

1.3.2 Les différences avec le droit pénal commun

1.3.2.1 L'appréciation du repentir sincère en droit pénal commun

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la « *réparation du dommage tant qu'on peut l'attendre de la part de l'auteur, entre en considération en première ligne. Toutefois, lorsque la réparation du dommage n'est pas possible, d'autres actes qui ne s'adressent pas directement au lésé peuvent être pris en compte.* »¹⁸.

Le juge pénal est certes tenu d'atténuer le peine¹⁹ mais il peut le faire dans une large mesure puisqu'il n'est lié ni par le minimum légal de la peine prévue pour l'infraction (art. 48a al. 1 CP) ni par le genre de la peine - pour autant qu'il demeure dans le maximum et le minimum légal du genre de peine différent qu'il se propose d'infliger (art. 48a al. 2 CP)²⁰.

1.3.2.2 L'appréciation du repentir sincère en droit pénal fiscal

a) A la différence de ce que prévoit le Code pénal, la limite de la réparation du dommage en droit pénal fiscal est déterminée de manière particulièrement restrictive par la LIFD, laquelle ne laisse que peu de marge d'appréciation à l'autorité fiscale²¹. Ainsi, pour être mis au bénéfice d'une exemption de peine ensuite d'une première dénonciation spontanée, le contribuable doit nécessairement exprimer son repentir (subjectif) par trois manifestations (objectives) légalement déterminées²², à savoir :

- par une absence de considérations tactiques liées à une éventuelle connaissance que l'autorité fiscale pourrait avoir de sa soustraction fiscale, l'exigence étant ainsi que cette dernière « *n'en ait connaissance* » (art. 175 al. 3 litt. a et 181a al. 1 litt. a LIFD) ;

¹⁸ FAVRE/PELLET/STOUDMANN, Code pénal annoté, ad art. 48 CP, p. 174, ch. 1.13 et les références citées ; CR CP I-PELLET, ad art. 48 CP, p. 486s, ch. 37 et 39.

¹⁹ CR CP I-PELLET, ad art. 48 CP, p. 480, ch. 5 et ad art. 48 aCP, p. 490, ch. 3.

²⁰ FF 1999, p. 1868, ch. 213.23.

²¹ OBERSON, Droit fiscal, p. 589, ch. 23.

²² BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen, p. 195, ch. 9; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 88, ch. 237. Cf. ch.1.6 *infra*.

- par une collaboration sans réserve avec l'administration fiscale pour déterminer le montant du rappel d'impôt (art. 175 al. 3 litt. b et 181a al. 1 litt. b LIFD) ;
- par des efforts tendant au paiement du rappel d'impôt dû (art. 175 al. 3 litt. c et 181a al. 1 litt. c LIFD).

Indépendamment de l'éventuelle gravité de la peine liée au type d'infraction (contravention, délit, crime)²³, la différence de traitement se justifie par le fait que le Code pénal prévoit une atténuation (obligatoire) de peine (art. 48 et 48a CP)²⁴ alors que la LIFD consacre une exemption (obligatoire) de peine pour la première dénonciation spontanée (art. 175 al. 3 et 181a al. 1 LIFD)²⁵.

b) En revanche, s'agissant d'une éventuelle nouvelle dénonciation spontanée ultérieure satisfaisant également aux conditions légales, le contribuable ne pourra plus bénéficier d'une exemption mais devra se contenter d'une réduction de la peine d'amende au cinquième de l'impôt soustrait (art. 175 al. 4 et 181a al. 5 LIFD). Dans cette hypothèse, la sanction devra correspondre à la culpabilité de l'auteur en application notamment de l'art. 47 al. 1 CP²⁶. Toutefois, comme l'a démontré Robert Roth en évoquant la notion de « *justice à la calculatrice* », il est difficile de faire cohabiter avec les principes généraux du droit pénal l'approche prise de la fixation de la quotité de l'amende sur la base, d'une part, du montant de l'impôt soustrait et, d'autre part, de la culpabilité de l'auteur²⁷.

1.4 Le sujet

Peuvent requérir le bénéfice de la dénonciation spontanée aussi bien les personnes physiques (art. 175 al. 3 LIFD) que les personnes morales (art. 181a LIFD)²⁸.

²³ Art. 10 et 103 CP.

²⁴ CR CP I-PELLET, ad art. 48 CP, p. 480, ch. 5.

²⁵ FF 2006, p. 8348 et 8361. ROHNER, *Selbstanzeige*, ch. 2.5, Rz 23.

²⁶ DONATSCH/FREI, *Steuerstrafrecht*, p. 14, ch. 2.1 et p. 18, ch. 3.1 ; MONTI, *Contraventions fiscales*, p. 76, ch. 6, observe que l'autorité répressive n'est pas liée par la peine prévue à l'art. 175 al. 4 LIFD lorsqu'il existe une circonstance atténuante telle que la responsabilité restreinte (art. 19 CP) ou l'erreur sur l'illicéité (art. 21 CP) ; OBERSON, *Droit fiscal*, p. 589, ch. 25.

²⁷ ROTH, *Infractions fiscales*, p. 38s, ch. 3 et 4.

²⁸ FF 2006, p. 8348 et 8361s. *Informations fiscales CSI*, p. 10s, ch. 1.5.1s. CR LIFD-SANSONETTI, *Intro.* à la 6^{ème} partie, p. 1483, ch. 11s ; FRANCIOLI/PINELLI, *La regolarizzazione*, p. 6, ch. 6 ; MONOD,

1.5 L'objet

La dénonciation spontanée telle qu'instituée par la LIFD ne concerne que les soustractions de l'impôt fédéral direct sur le revenu et sur le bénéfice²⁹. Il convient d'y ajouter la dissimulation ou la distraction de biens successoraux qui, dans la procédure fédérale d'inventaire successoral (art. 154ss LIFD), sont punissable en elles-mêmes, c'est-à-dire même en l'absence de soustraction d'impôt³⁰. En revanche, tous les autres impôts et taxes tels que la taxe sur la valeur ajoutée³¹, l'impôt anticipé³², les impôts sur les successions et sur les donations³³ ou les cotisations AVS/AI³⁴ ne sont pas visés par les modifications de la LIFD.

1.6 Les conditions

1.6.1 La première condition : une première dénonciation spontanée³⁵

1.6.1.1 Matériellement

a) Pour bénéficier du privilège légal, le contribuable doit se dénoncer pour la première fois³⁶, l'exemption de peine étant conçue comme la récompense du repentir actif³⁷.

Nouveautés, p. 71, ch. 1 et p. 73, ch. 2.2. ; OBERSON, Droit fiscal, p. 589 ch. 24 ; ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.2, Rz 6.

²⁹ FF 2006, p. 8348. BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen, p. 182, ch. 1.1; ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.3.2, Rz 13. La dénonciation spontanée telle qu'instituée par la LHID ne concerne *pro memoria* que les soustractions d'impôts cantonaux et communaux sur le revenu, sur la fortune, sur le bénéfice, sur le capital et sur les gains immobiliers.

³⁰ Sur ce point, le Message du Conseil fédéral prend pour exemple le cas de biens dissimulés ou distraits qui seraient néanmoins mentionnés ultérieurement dans la déclaration d'impôt (FF 2006, p. 8371, ad art. 178 al. 4 pLIFD).

³¹ La dénonciation spontanée y est régie par les art. 13 DPA et 102, 103 al. 1 LTVA. OBERSON, p. 603, ch. 76 ; PITTET/PARIS, Droit pénal de la TVA, p. 132 à 138 ; TORRIONE, Les infractions fiscales, p. 1023, ch. 8 et p. 1102, litt. c. Rapport explicatif CF, p. 38, ad art. 101 Projet.

³² La dénonciation spontanée y est régie par l'art. 13 DPA (art. 67 al. 1 LIA). Circulaire AFC 40, p. 2, ch. 3.2. JÄGGI/DALL'O, Die straflose Selbstanzeige, p. 820ss, ch. 2. ; JAUSSI/NACHBUR/PFIRTER, L'impôt anticipé, p. 152, ch. 4.2 ; OBERSON, Droit fiscal, p. 603, ch. 76 ; TORRIONE, Les infractions fiscales, p. 1056, litt. f.

³³ La dénonciation spontanée relève alors de la compétence législative cantonale (art. 3 CST féd. et 1 al. 3 LHID). Dans le canton de Vaud, elle est régie par l'art. 68 al. 3 LMSD-VD.

³⁴ Cf. art. 87ss LAVS.

³⁵ Art. 175 al. 3 *in initio* et 181a al. 1 *in initio* LIFD.

³⁶ L'on notera que, s'agissant de la TVA, la solution est différente puisqu'il n'est pas exigé du contribuable qu'il se dénonce une première fois pour bénéficier d'une exemption de peine (art. 102 al. 1 LTVA). PITTET/PARIS, Droit pénal de la TVA, p. 133, évoquent la notion de « *dénonciation spontanée à répétition* ». Rapport explicatif CF, p. 14, ch. 1.4.

Ainsi, tant les personnes physiques que les personnes morales ne peuvent bénéficier qu'une seule fois au cours de leur existence d'une exemption de peine liée à une dénonciation spontanée³⁸. L'idée est en effet d'éviter que le repentir actif soit vidé de sa substance par des contribuables qui se dénonceraient spontanément à intervalles réguliers et échapperaient ainsi à toute peine³⁹.

b) Dès lors, si le contribuable s'est déjà dénoncé spontanément une première fois et qu'il dépose ultérieurement une nouvelle dénonciation spontanée, celle-ci sera examinée à la lumière des conditions légales (hormis celle prise de la « première fois ») mais ne donnera lieu, le cas échéant, qu'à une réduction de peine. En d'autres termes, l'auteur se verra infliger une peine d'amende réduite en application notamment des art. 175 al. 4 et 181a al. 5 LIFD sans pouvoir bénéficier en outre de la renonciation à la poursuite pénale prévue en particulier aux art. 186 al. 3 et 187 al. 2 LIFD⁴⁰. Cette réduction de peine pour une dénonciation spontanée ultérieure n'est en revanche pas offerte à l'instigateur, au complice ou participant ayant déjà été mis au bénéfice d'une exemption de peine pour une première dénonciation spontanée. Dans ce cas, seuls les art. 177 al. 1 et 2 LIFD s'appliqueront⁴¹.

c) Pour une partie de la doctrine, nonobstant la formulation du texte légal, ce privilège vaudrait également pour l'auteur qui se serait déjà dénoncé une fois avant l'entrée en vigueur des modifications de la LIFD au 1^{er} janvier 2010⁴². Au regard essentiellement de la *ratio legis*, il ne nous apparaît pas qu'une autre solution puisse se justifier, en particulier si la procédure ouverte avant le 1^{er} janvier 2010 est – par hypothèse – encore pendante, auquel cas il y aura évidemment lieu de faire application du principe de la *lex mitior*⁴³.

³⁷ SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 88, ch. 235.

³⁸ CR LIFD-SANSONETTI, Introduction à la sixième partie, p. 1484, ch. 14.

³⁹ FF 2006, p. 8370, ch. 2.2.1, ad art. 175 al. 3 pLIFD.

⁴⁰ FF 2006, p. 8370, ch. 2.2.1, ad art. 175 al. 4 pLIFD ; Arrêt de la Cour de justice de Genève du 15 octobre 2013, ATA/687/2013, consid. 17, litt. d). FRANCIOLI/PINELLI, La regolarizzazione, p. 3, ch. 3.1 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 164, ch. 467. Cf. ch. 1.3.2.2 litt. b) *supra*.

⁴¹ FF 2006, p. 8371, ch. 2.2.1, ad art. 177 al. 3 pLIFD.

⁴² BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen, p. 201, ch. 11.4; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 141ss, ch. 389 à 394.

⁴³ Art. 2 al. 2 CP.

1.6.1.2 Formellement

L'Administration fédérale des contributions et certaines pratiques cantonales imposent à l'auteur d'attester par écrit qu'il demande pour la première fois le bénéfice d'une dénonciation spontanée non punissable⁴⁴. Par ailleurs, fondée sur l'art. 112a LIFD, l'Administration fédérale des contributions exige des administrations cantonales de l'impôt fédéral direct qu'elles lui communiquent pour toute dénonciation spontanée non punissable un formulaire d'annonce dûment rempli et contenant notamment l'identité complète de l'auteur, la désignation de l'autorité fiscale cantonale, la date du rappel d'impôt, d'éventuelles remarques et une copie de la décision de non-punissabilité⁴⁵.

1.6.2 La deuxième condition : l'ignorance par l'autorité fiscale de la soustraction⁴⁶

1.6.2.1 La notion

a) Il ne peut y avoir dénonciation spontanée que lorsque le contribuable annonce son infraction à l'autorité fiscale de lui-même, sans devoir compter sur le fait que celle-ci ne découvre la soustraction⁴⁷. Par « autorité fiscale », il faut comprendre toute « *inländische Steuerbehörde* »⁴⁸, c'est-à-dire toute autorité fiscale fédérale, cantonale ou/et communale, y compris les autorités fiscales qui ne seraient pas directement compétentes pour traiter de l'impôt fédéral direct⁴⁹. En revanche, la connaissance ou l'ignorance des autorités judiciaires n'est pas (directement) pertinente⁵⁰.

⁴⁴ Lettre circulaire AFC 2010, p.2, ch. 2. ROHNER, *Selbstanzeige*, ch. 2.3.2, Rz 14.

⁴⁵ Lettre circulaire AFC 2000, p.2, ch. 2 et formulaire d'annonce ; Directive SCC/2015, p. 4.

⁴⁶ Art. 175 al. 3 litt. a et 181a al. 1 litt. a LIFD.

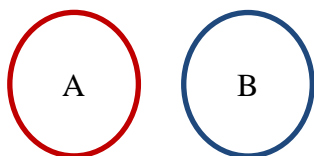
⁴⁷ Circulaire AFC 21, p. 16s, ch. 2.4.

⁴⁸ ROHNER, *Selbstanzeige*, ch. 2.3.1, Rz 8 ; SUTTER, *Die straflose Selbstanzeige*, p. 101, ch. 277.

⁴⁹ BENZ, *Die Gültigkeitsvoraussetzungen*, p. 190, ch. 5.1; SUTTER, *Die straflose Selbstanzeige*, p. 101, ch. 277, envisage le cas de la Division principale de la TVA qui, au cours d'un contrôle TVA, réaliserait que le contribuable a (également) soustrait de l'impôt fédéral direct.

⁵⁰ FRANCIOLI/PINELLI, *La regolarizzazione*, p. 5, ch. 3.2, évoquent le cas (pas forcément rare en pratique) de la soustraction qui apparaîtrait au cours d'une procédure civile en divorce tout en distinguant encore pour l'autorité judiciaire les normes potestatives de dénonciation des normes contraignantes, celles-là rendant une dénonciation spontanée plus acceptable que celles-ci ; BENZ, *Die Gültigkeitsvoraussetzungen*, p. 190, ch. 5.1, réserve le cas du Procureur saisi d'un délit fiscal, cas qui rendrait dès lors inopérante toute dénonciation spontanée.

b) Ainsi, une dénonciation spontanée n'est en principe possible qu'aussi longtemps que l'autorité fiscale n'a pas eu connaissance de l'infraction d'une autre manière que par les aveux du contribuable, que ce soit par elle-même ou/et par l'effet des indications de tierces personnes⁵¹. Toutefois, une partie de la doctrine réserve le cas du contribuable qui, ignorant que l'autorité fiscale est déjà au courant de ses agissements, déposerait de bonne foi une déclaration spontanée⁵². Cette double approche à la fois objective (connaissance par l'autorité fiscale) et subjective (connaissance de bonne foi par le contribuable) nous semble pouvoir être appréhendée au moyen d'un simple schéma: tant que le cercle de connaissance A n'entre pas en intersection avec le cercle de connaissance B, la dénonciation devrait pouvoir encore être qualifiée de spontanée.



A = étendue de la connaissance objective effective ainsi qu'imminente et concrète que l'autorité fiscale a de la soustraction

B = étendue de la connaissance subjective effective que le contribuable a de bonne foi de la propre connaissance de l'autorité fiscale

Enfin, pour certains auteurs, l'exigence de spontanéité ferait même défaut lorsque le contribuable agit sous la menace de tiers⁵³. Quoi qu'il en soit, le contribuable ne doit dans tous les cas pas être amené à déposer à une déclaration spontanée sous l'emprise d'une crainte fondée de la découverte imminente et concrète de la soustraction par l'autorité fiscale⁵⁴.

⁵¹ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014, consid. 9.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010, consid. 6.1 ; FF 2006, p. 8362. AGNER/JUNG/STEINMANN, Commentaire LIFD, ad art. 175 LIFD, N. 6 c) ; FRANCIOLI/PINELLI, La regolarizzazione, p. 3, ch. 3.1, considèrent que la connaissance de l'autorité ne doit être en outre ni « *concreta* » ni « *documentata* ».

⁵² MONTI, Contraventions fiscales, p. 75, ch. 6 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 91, ch. 246.

⁵³ DERKSEN, Ermittlung, p.349 ; MONTI, Les contraventions, p. 75, ch. 6. Toutefois, même si le point est certes discutable, la menace d'un tiers ne nous semble pas encore induire une connaissance imminente et concrète de la soustraction par l'autorité fiscale, le risque d'une telle connaissance ne relevant que de la possibilité ou de la vraisemblance. Ainsi, même sous l'emprise d'une crainte fondée induite par la menace de dénonciation d'un tiers, le contribuable devrait encore pouvoir se dénoncer spontanément et ainsi profiter du privilège légal. Cf. dans le même sens BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen, p. 186ss, ch. 3.2 et SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 90, ch. 243.

⁵⁴ CR LIFD-SANSONETTI, ad art. 175 LIFD, p. 1502, ch. 49 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 90, ch. 241 et 243.

c) Par ailleurs, si une enquête pénale fiscale a été ouverte à forme de l'art. 183 al. 1 LIFD ou/et si un délit (voire un crime tel que le faux dans les titres de l'art. 251 ch. 1 CP) a été dénoncé en application de l'art. 188 al. 1 LIFD, il conviendrait selon une partie de la doctrine de distinguer selon le for intérieur du contribuable⁵⁵ : soit celui-ci désire faire *tabula rasa* de son passé fiscal et signale d'autres éléments soustraits dont il pense qu'ils ne seront raisonnablement pas découverts, soit il s'attend à une telle découverte et, pour des raisons dès lors purement tactiques, décide de se dénoncer. Le bénéfice de la dénonciation pourrait alors être conféré dans la première hypothèse mais devrait assurément être refusé dans la seconde⁵⁶.

1.6.2.2 La jurisprudence du Tribunal fédéral

a) Dans un arrêt du 8 juin 2006, le Tribunal fédéral a admis la dénonciation spontanée d'un contribuable qui avait soustrait des valeurs patrimoniales alors que, sans avoir connaissance à ce stade de l'existence d'une soustraction, les autorités fiscales avaient néanmoins déjà détecté certaines anomalies quant au financement d'un bien immobilier et avaient dès lors requis des informations complémentaires⁵⁷. C'est le lieu de préciser que la décision rendue le 25 avril 2006 par la Commission fiscale du canton de Berne et portée devant le Tribunal fédéral considérait déjà le cas comme limite (« *Grenzfall* »)⁵⁸. Par ailleurs, seul l'art. 175 al. 3 aLIFD s'appliquait, c'est-à-dire que le contribuable ne pouvait bénéficier que d'une réduction d'un cinquième de l'amende en lieu et place de la renonciation à punir de l'actuel art. 175 al. 3 LIFD pour une première soustraction.

b) Estimant que cet arrêt du Tribunal fédéral était surtout orienté sur le résultat (« *sehr ergebnisorientiert* »), une partie de la doctrine considère que cette jurisprudence devrait rester isolée et à tout le moins ne pas donner lieu à de grands principes⁵⁹.

⁵⁵ Bien que « *la conscience, le for intérieur (comme l'appelle l'Université de Salamanque) est d'une autre espèce ; elle n'a rien de commun avec les lois de l'Etat* » (François Marie Arouet dit Voltaire, Dictionnaire philosophique portatif, 1764).

⁵⁶ SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 91, ch. 245.

⁵⁷ Arrêt du Tribunal fédéral 2A.321/2006 du 8 juin 2006, consid. 3. FRANCIOLI/PINELLI, La regularizzazione, p. 5, ch. 3.2. ; BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen, p. 183.

⁵⁸ Arrêt du Tribunal fédéral 2A.321/2006 du 8 juin 2006, consid. 3.1. et 3.3.

⁵⁹ ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.3.1, Rz 10.

Cet avis peut cependant être nuancé en ce sens que l'applicabilité temporelle des deux normes n'est pas pertinente, l'une et l'autre concordant en effet sur la notion de connaissance que l'autorité fiscale doit avoir d'une soustraction pour rendre inopérante la dénonciation spontanée. Seul le résultat de la réunion des conditions légales d'une dénonciation spontanée aurait pu en être différent, soit la renonciation à punir pour une première soustraction (art. 175 al. 3 LIFD) en lieu et place de la réduction de peine (art. 175 al. 3 aLIFD). Par ailleurs, nonobstant les déclarations contraires de l'administration fiscale du canton de Berne (non prouvées et valant *nova irrecevables* en l'espèce)⁶⁰, le Tribunal fédéral a retenu que l'autorité fiscale ignorait à ce stade l'existence - et *a fortiori* l'étendue - de la soustraction fiscale⁶¹. Dans cette mesure, la constatation de simples irrégularités, l'existence de simples soupçons⁶² et la mise en œuvre d'investigations préliminaires dont n'a pas connaissance l'auteur⁶³ ne devraient légalement pas être encore suffisantes en droit suisse pour exclure le bénéfice d'une dénonciation spontanée. Une interprétation trop restrictive de l'étendue de la connaissance que l'autorité fiscale doit avoir d'une soustraction risquerait en particulier de se heurter au principe de la légalité (« *nulla poena sine lege* »)⁶⁴.

1.6.2.3 La pratique du canton de Nidwald

a) Le canton de Nidwald refuse le bénéfice de la dénonciation spontanée lorsque, compte tenu du cours habituel des choses, le contribuable aurait dû escompter qu'une autorité telle qu'un tribunal ou un procureur annonce au fisc une sous-imposition

⁶⁰ Arrêt du Tribunal fédéral 2A.321/2006 du 8 juin 2006, consid. 3.1. et 3.2.

⁶¹ Arrêt du Tribunal fédéral 2A.321/2006 du 8 juin 2006, consid. 3.3.

⁶² FRANCIOLI/PINELLI, *La regolarizzazione*, p. 5, ch. 3.2 ; néanmoins, SUTTER, *Die straflose Selbstanzeige*, p. 107, ch. 293, distingue encore selon le soupçon initial (« *der Anfangsverdacht* »), la présomption suffisante (« *der hinreichende Tatverdacht* »), la forte présomption (« *der dringende Tatverdacht* ») et la conviction judiciaire (« *die richterliche Überzeugung* ») en fonction de la probabilité de voir condamner l'auteur.

⁶³ *Steuerpraxis TG*, ch. 5.2.21. MONTI, *Contraventions fiscales*, p. 75, ch. 6 ; ROHNER, *Selbstanzeige*, ch. 2.3.1, Rz 11 ; SUTTER, *Die straflose Selbstanzeige*, p. 91, ch. 246.

⁶⁴ Art. 1 CP, 5 al. 1, 164 al. 1 litt. b et c CST féd., 7 CEDH par. 1 et 15 al. 1 Pacte ONU II. Ce principe implique en particulier que les lois doivent présenter une formulation suffisamment précise pour permettre au justiciable d'y adapter sa conduite et prévoir les conséquences d'une transgression. En particulier les éléments constitutifs d'une infraction doivent être susceptibles d'une interprétation objective et non dépendre des appréciations subjectives de l'autorité de jugement (FAVRE/PELLET/STOUDMANN, *Code pénal annoté*, p. 13, ch. 1.2 et les références citées). Cf. également CR CP I – HURTADO POZO, ad art. 1 CP, p. 7 ch. 27 ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, ch. 2.3.3.2, p. 311 ; ROHNER, *Selbstanzeige*, ch. 2.3.1, Rz 12.

dissimulée (« *vermutete Unterbesteuerung* »)⁶⁵. L'idée est évidemment de refuser à une dénonciation tout caractère spontané lorsqu'au vu des circonstances, la découverte de la soustraction était vraisemblable⁶⁶.

b) Cette conception est cependant critiquable dans la mesure où elle établit par une fiction (que la loi ne prévoit pas) la connaissance que l'auteur aurait dû avoir « *nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge* »⁶⁷ de la dénonciation de sa soustraction par une autorité judiciaire ou administrative. Se fondant sur le degré de la vraisemblance, elle se distingue de l'imminence de la découverte par l'autorité fiscale, imminence qui requiert pratiquement un degré de certitude⁶⁸. Or, une telle approche revient à restreindre le cercle des bénéficiaires de la dénonciation spontanée en se basant sur la seule appréciation par le fisc de ce que l'auteur aurait pu et dû connaître au vu des circonstances et ce indépendamment de la connaissance réelle ou non qu'a le contribuable de la situation⁶⁹. Au demeurant, le texte même de l'art. 175 al. 3 LIFD⁷⁰ conjugué au principe de la légalité (« *nulla poena sine lege* »)⁷¹ ne permettent guère de procéder à une interprétation aussi extensive de la loi⁷².

1.6.2.4 Le droit allemand

En Allemagne, le bénéfice d'une dénonciation spontanée ne peut légalement plus être conféré lorsqu'alternativement⁷³ :

- l'auteur, son représentant, le tiers bénéficiaire ou le représentant de ce bénéficiaire s'est vu notifier la mise en œuvre d'un audit fiscal limité au plan matériel et temporel (§ 371 al. 1 ch. 1 litt. a AO)⁷⁴ ;

⁶⁵ FRANCIOLI/PINELLI, La regolarizzazione, p. 5s, ch. 3.2.

⁶⁶ ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.3.1, Rz 12.

⁶⁷ ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.3.1, Rz 12.

⁶⁸ CR LIFD-SANSONETTI, ad art. 175 LIFD, p. 1502, ch. 49.

⁶⁹ FRANCIOLI/PINELLI, La regolarizzazione, p. 5, ch. 3.2.

⁷⁰ Le texte de l'art. 175 al. 3 LIFD pose en effet le principe d'une connaissance effective et non seulement vraisemblable (« *qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance* », « *die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist* » et « *la sottrazione d'imposta non sia nota ad alcuna autorità fiscale* »).

⁷¹ Cf. ch. 1.6.2.2, litt. c) *supra*.

⁷² FF 2006, ch. 1.5.2, p. 8362 et ch. 2.2.1, p. 8370 ; Steuerpraxis TG, ch. 5.2.1. MONOD, Nouveautés, ch. 2.2, p. 73 ; *contra* MONTI, Les contraventions, p. 75, ch. 6 ; DERKSEN, Ermittlung, p. 349.

⁷³ MATERNE, Dénonciation spontanée en Allemagne, p. 18s ; ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.3.1, Rz 8 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 95s, ch. 259 à 261.

- l'auteur ou son représentant s'est vu notifier l'ouverture d'une procédure pénale en relation avec une infraction fiscale (§ 371 al. 1 ch. 1 litt. b AO)⁷⁵ ;
- un employé de l'autorité fiscale s'est déjà manifesté dans l'intention de procéder à un examen fiscal limité au plan matériel et temporel (§ 371 al. 1 ch. 1 litt. c AO)⁷⁶ ;
- un employé de l'Etat s'est déjà manifesté dans l'intention d'investiguer sur une infraction fiscale (§ 371 al. 1 ch. 1 litt. d AO)⁷⁷ ;
- un employé de l'autorité fiscale s'est déjà manifesté dans l'intention de procéder à un contrôle de la TVA, de la fortune ou du revenu (§ 371 al. 1 ch. 1 litt. e AO).

Le privilège de l'exemption de peine ne pourra pas non plus être conféré lorsque l'infraction fiscale est déjà intégralement ou partiellement découverte, l'auteur le sachant ou ayant raisonnablement dû l'escompter au vu des circonstances (§ 371 al. 1 ch. 2 AO)⁷⁸.

1.6.3 La troisième condition : la collaboration sans réserve avec l'administration⁷⁹

1.6.3.1 La notion

a) Comme le rappelle le Message du Conseil fédéral, s'il n'encourt désormais pas d'amende pour sa première dénonciation spontanée, le contribuable doit toutefois payer le rappel d'impôt ordinaire et les intérêts moratoires⁸⁰.

⁷⁴ Il s'agit de la « *Prüfungsanordnung* » des § 196ss AO dans la mesure où elle est « *beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Aussenprüfung* ».

⁷⁵ « *Straf- oder Bussgeldverfahrens* ».

⁷⁶ « *steuerliche Prüfung beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Aussenprüfung* ».

⁷⁷ « *Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit* ».

⁷⁸ « *der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste* ».

⁷⁹ Art. 175 al. 3 litt. b et 181a al. 1 litt. b LIFD.

⁸⁰ FF 2006, p. 8348 et ch. 1.5.2, p. 8361s. Le projet du Conseil fédéral prévoyait initialement de ne pas percevoir d'intérêts moratoires mais y a finalement renoncé suite à de nombreuses critiques (FF 2006, p. 8359s, ch. 1.4.2 et p. 8361, ch. 1.5.2). Cf. également RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal, p. 484, ch. 37, lequel précise que, selon la LIFD et la LHID, le rappel d'impôt ne suppose pas nécessairement l'existence d'une infraction sanctionnée par les lois fiscales.

En effet, selon l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Ainsi, les personnes qui se dénoncent seront traitées fiscalement de la même manière que les contribuables honnêtes mais pas mieux⁸¹.

b) Dès lors, aux fins de bénéficier d'une exemption de peine, l'auteur se doit de collaborer sans réserve avec l'autorité fiscale en ce sens qu'il fait non seulement acte de contrition mais qu'il permet surtout de faciliter la tâche de l'autorité fiscale rendue difficile par la dissimulation⁸². L'idée consiste à replacer le contribuable dans la situation qui aurait été la sienne sans la soustraction, c'est-à-dire dans la situation d'un contribuable remplissant sa déclaration fiscale de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 *in initio* LIFD) tout en faisant tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD)⁸³. L'auteur est dès lors tenu de clarifier inconditionnellement les faits pour permettre la fixation du montant du rappel d'impôt⁸⁴.

1.6.3.2 La portée

a) En application de l'art. 151 al. 1 et 152 al. 1 LIFD, le contribuable devra permettre de procéder au rappel d'impôt sur les dix années précédant la fin de la période fiscale (art. 40 al. 1 et 79 al. 2 LIFD) durant laquelle il s'est dénoncé spontanément. En effet, s'agissant d'un véritable délai de péremption (et non de prescription), le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle

⁸¹ Informations CSI, ch. 1.5.1, p.10. JÄGGI/DALL'O, Die straflose Selbstanzeige, p. 820ss, ch. 2.

⁸² SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 121, ch. 336 et p. 127s, ch. 346 à 350, parle de « soutien inconditionnel » tout en restreignant cette notion aux possibilités subjectives du contribuable.

⁸³ Bien que les deux notions se distinguent clairement, cette situation peut être rapprochée *mutatis mutandis* de celle de l'évasion fiscale qui, lorsqu'elle est avérée, « donne lieu à une imposition conforme à la forme usuelle correspondant au résultat économique que le contribuable souhaitait atteindre » (CORNU, Théorie de l'évasion fiscale, ch. 2.3.3.2, p. 310).

⁸⁴ Steuerpraxis TG, ch. 5.2.2. ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.3.3, Rz 15.

la taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 152 al. 1 LIFD)⁸⁵.

b) La doctrine envisage le cas du contribuable qui, ayant déposé par erreur une déclaration fiscale partiellement à son désavantage, se prévaudrait de celle-ci pour compenser les montants soustraits avec les montants injustement taxés⁸⁶. En l'absence de jurisprudence fédérale sur ce point particulier, la pratique cantonale devrait être en principe déterminante : alors que fondé sur l'interdiction de la compensation, le canton de Schwytz exclurait par exemple le bénéfice de la déclaration spontanée, le canton de Zurich se baserait uniquement sur le montant total d'impôt dû pour, le cas échéant, retenir qu'il n'y a pas lieu à taxation complémentaire⁸⁷.

Nous sommes d'avis que, sous l'angle procédural, deux voies de modifications des décisions de taxation se présentent, à savoir la révision en faveur du contribuable (art. 147ss LIFD) et le rappel d'impôt en faveur de l'autorité fiscale (art. 151ss LIFD). Par ailleurs, le principe de déterminance (« *Massgeblichkeitsprinzip* ») veut que les choix comptables du contribuable soient respectés par les autorités fiscales⁸⁸. Partant et alors même qu'une procédure ordinaire en rappel d'impôt serait ouverte, il apparaît à la rigueur du droit que les erreurs du contribuable ne devraient pouvoir donner lieu à correction (et à compensation) que pour autant que les conditions de révision de l'art. 147 al. 1 LIFD soient remplies.

c) Enfin, alors même que ce point n'est pas traité par les modifications de la LIFD, l'on peut se demander quel sort serait réservé aux éléments communiqués dans le cadre de la première dénonciation spontanée d'un contribuable qui, malgré sa collaboration sans réserve, se verrait finalement le bénéfice de l'exemption de peine.

⁸⁵ FF 2006, p. 8370, ch. 2.2.1, ad art. 175 al. 3 pLIFD ; CR LIFD-CASANOVA, ad art. 152 LIFD, p. 1358, ch. 1 ; FRANCIOLI/PINELLI, La regolarizzazione, p.9, ch. 9.2 ; OBERSON, Droit fiscal, p. 560, ch. 9 ; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal, p. 487s, ch. 37.

⁸⁶ SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 85, ch. 227.

⁸⁷ Dans la seule mesure toutefois du respect des normes procédurales relatives en particulier à l'existence de faits importants ou de preuves concluantes (art. 147 al. 1 LIFD).

⁸⁸ GLAUSER, Le principe de déterminance, p. 535, ch. 3

Selon une partie de la doctrine, il conviendrait d'abord d'examiner si, indépendamment du consentement du contribuable, les preuves ont été obtenues en violation de l'art. 140 al. 1 CPP, à savoir par le recours à la contrainte, à la force, aux menaces, aux promesses, à la tromperie ou/et aux moyens susceptibles de restreindre les facultés intellectuelles ou le libre arbitre. Si tel devait être le cas, l'art. 141 al. 1 CPP s'opposerait en principe à l'exploitation de telles preuves, lesquelles devraient être alors retirées du dossier puis détruites en application de l'art. 141 al. 5 CPP⁸⁹.

Nous partageons pleinement cet avis tout en considérant que, si la violation de l'art. 140 al. 1 CPP n'était pas avérée, les preuves ainsi récoltées devraient pouvoir être utilisées non seulement dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt en tant que moyens de preuve ou/et faits inconnus de l'autorité fiscale (art. 151 al. 1 LIFD) mais également dans le cadre d'une procédure pénale fiscale (art. 182, 183 LIFD) ou d'une procédure pénale de droit commun (art. 188 LIFD). En revanche, il conviendrait alors d'atténuer sensiblement la peine⁹⁰ en application des critères pris de l'importance du résultat et du comportement après la commission de l'infraction⁹¹.

1.6.3.3 La pratique du canton du Valais

Le canton du Valais requiert notamment la production⁹² :

- de tous les justificatifs relatifs à la fortune et aux revenus soustraits pour les dix ans précédant l'année durant laquelle la déclaration spontanée est effectuée, le 31 décembre étant déterminant (examen de la provenance des fonds) ;
- à partir de CHF 51'000.00 d'impôt fédéral soustrait, d'un récapitulatif des avoirs et des rendements non déclarés avec les justificatifs pour les dix dernières années (vérification de l'évolution de fortune aux fins d'exclure la soustraction d'autres revenus).

⁸⁹ SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 117ss, ch. 321.

⁹⁰ Le plancher de la peine devrait toutefois dépasser au moins le cinquième du montant de l'impôt soustrait.

⁹¹ Art. 47 CP. Cf. FAVRE/PELLET/STOUDMANN, Code pénal annoté, ad art. 47 CP, p. 161s, ch. 1.2.

⁹² Directive SCC/2015, p. 8.

De manière générale, le traitement valaisan des annonces spontanées non punissables n'est pas dépourvu d'une certaine souplesse si l'on considère que :

- 1) l'étendue temporelle de la perception du rappel d'impôt pour les capitaux non déclarés (épargne) est fonction du montant d'impôt soustrait⁹³ ;
- 2) les intérêts moratoires ne sont pas perçus pour les seuls impôts cantonaux et communaux soustraits (à l'exclusion de l'impôt fédéral direct)⁹⁴ ;
- 3) le bénéfice de la prohibition de l'impôt confiscatoire est automatiquement accordé dès la période fiscale 2012⁹⁵ ;
- 4) le contribuable n'a pas à justifier la provenance des fonds déclarés qui existaient avant les dix ans précédant l'année durant laquelle la déclaration spontanée est effectuée⁹⁶.

1.6.3.4 La pratique du canton de Thurgovie

Le canton de Thurgovie considère qu'une dénonciation spontanée partielle constitue une tromperie (« *Irreführung* ») de la part du contribuable, de sorte que le bénéfice de la dénonciation spontanée est en principe exclu⁹⁷. Toutefois, selon une partie de la doctrine, la notion de « dénonciation partielle » n'est pas encore clairement déterminée et devrait à tout le moins donner lieu à distinction⁹⁸. Si l'objectif de l'auteur est de dissimuler tactiquement par sa dénonciation spontanée d'autres éléments soustraits, la pratique thurgovienne est justifiée. En revanche, si le contribuable a omis par pure inattention de déclarer d'autres éléments de fortune ou de revenu, le principe de la proportionnalité commanderait de ne pas exclure d'emblée le bénéfice de la dénonciation spontanée⁹⁹.

⁹³ Directive SCC/2015, p. 8, laquelle prévoit un rappel limité à la seule période en cours jusqu'à CHF 50'000.00 d'IFD soustrait et à la période en cours + 1 an jusqu'à CHF 100'000.00 d'ICC soustrait, à la période en cours + 2 ans jusqu'à CHF 200'000.00 d'ICC soustrait, à la période en cours + 3 ans jusqu'à CHF 300'000.00 d'ICC soustrait, etc... Partant, seule une soustraction d'IFD pour CHF 51'000.00 ou plus et d'ICC pour CHF 501'000.00 ou plus donnera lieu à un plein rappel d'impôt sur dix ans pour les capitaux non déclarés (épargne) – à l'exclusion des autres revenus non déclarés.

⁹⁴ Directive SCC/2015, p. 8 et 9.

⁹⁵ Directive SCC/2015, p. 9. Cf. art. 2 de l'Ordonnance valaisanne concernant la fixation du caractère confiscatoire de l'impôt sur la fortune du 14 août 2002 (RSVS 642.300).

⁹⁶ Directive SCC/2015, p. 8.

⁹⁷ Steuerpraxis TG, ch. 5.2.2. FRANCIOLI/PINELLI, La regolarizzazione, p. 6, ch. 3.3.

⁹⁸ ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.3.3, Rz 19; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 78 ch. 212. Cf. également BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen, p. 196, ch. 10.1.

⁹⁹ FRANCIOLI/PINELLI, La regolarizzazione, p. 6, ch. 3.3. ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.3.3, Rz 19. Cf. pour de plus amples développements SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 79ss, ch. 215 à 226.

Il en irait *a fortiori* de même pour des écarts mineurs ou des erreurs de calcul¹⁰⁰.

1.6.3.5 Le droit allemand

En Allemagne, la solution est plus rigoureuse dans la mesure où, nonobstant le paiement de l'impôt soustrait, des intérêts et du supplément, il n'y a plus désormais d'extinction de l'action pénale. Partant, la reprise de la procédure est possible s'il s'avère *a posteriori* que la dénonciation spontanée n'était que partielle ou inexacte (§ 398a al. 3 AO). Dans une telle hypothèse, le supplément payé n'est pas remboursé mais imputé sur la peine pécuniaire infligée (§ 398a al. 4 AO), l'interdiction de compensation s'appliquant expressément au calcul du montant de la réduction (§ 370 al. 4 AO)¹⁰¹.

1.6.3.6 Le droit italien

En Italie, selon la procédure de dénonciation spontanée entrée en vigueur le 1er janvier 2015¹⁰², le contribuable repenté devait indiquer de manière documentée et calculer dans le détail le revenu et les gains en capital non déclarés au titre des périodes fiscales non prescrites¹⁰³. Ce programme de dénonciation spontanée a toutefois pris fin le 30 septembre 2015¹⁰⁴.

1.6.4 La quatrième condition : les efforts tendant à acquitter le rappel d'impôt dû¹⁰⁵

Selon les textes légaux, le contribuable doit « *s'efforcer d'acquitter le rappel d'impôt dû* » (« *sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht* » selon le texte allemand, « *si adoperi seriamente per pagare l'imposta dovuta* » selon le texte italien).

¹⁰⁰ SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 84 ch. 226, propose même pour des raisons pratiques une tolérance de quelques centaines de francs (mais moins de mille francs) sur la base du principe « *de minimis non curat praetor* ».

¹⁰¹ MATERNE, Dénonciation spontanée en Allemagne, p. 18, ch. 2.

¹⁰² Ce programme garantissait une impunité totale pour les déclarations d'impôts qui n'avaient pas été remises ou qui étaient incomplètes ainsi que pour le délit de blanchiment d'argent, notamment d'« auto-blanchiment ». En contrepartie, le contribuable devait s'acquitter non seulement du rappel d'impôt mais encore d'une amende et des intérêts moratoires. BIRRI/SCHLICHTING/ZUEND, EAR, p. 417, ch. 3.1.

¹⁰³ Art. 1 ch. 1 litt. a) Legge n. 186.

¹⁰⁴ Art. 1 ch. 5 Legge n. 186. BIRRI/SCHLICHTING/ZUEND, EAR, p. 419, ch. 3.6.

¹⁰⁵ Art. 175 al. 3 litt. b et 181a al. 1 litt. b LIFD.

En d'autres termes, le contribuable se doit de satisfaire à une condition de moyen (de sérieux efforts de régler le rappel d'impôt dû) et non à une condition de résultat (le paiement effectif du rappel d'impôt dû)¹⁰⁶.

Ainsi, l'auteur qui ne ferait pas sérieusement le nécessaire pour régler sa dette fiscale, notamment en laissant traîner les choses jusqu'à la mise en œuvre d'une poursuite, verrait son exemption de peine révoquée¹⁰⁷. En revanche, le bénéfice de la dénonciation spontanée devrait être maintenu dans l'hypothèse où, malgré ses efforts, le contribuable n'aurait pas les moyens suffisants pour acquitter le rappel d'impôt dû et se verrait contraint de requérir des facilités de paiement (art. 166 LIFD) voire une remise de l'impôt (art. 167ss LIFD)¹⁰⁸. Il peut en revanche être exigé de lui qu'il liquide ses avoirs immobilisés, qu'il contracte un emprunt hypothécaires ou/et qu'il renonce à certains paiements¹⁰⁹. Quoiqu'il en soit, dans la mesure où les modifications de la LIFD tendent également à une augmentation des recettes fiscales à court et moyen terme, les exigences mises à la notion de « *sérieux efforts d'acquitter le rappel dû* » devraient être élevées¹¹⁰.

1.7 La forme

1.7.1 Le texte de loi

a) Au regard des art. 175 al. 3 et 181a al. 3 LIFD, la dénonciation spontanée n'est soumise à aucune forme particulière, de sorte que même la mention de « dénonciation spontanée » n'est pas exigée¹¹¹. Elle peut être ainsi adressée à l'autorité fiscale par écrit, par courriel, par télécopie, oralement ou par téléphone¹¹².

¹⁰⁶ SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 138, ch. 373 et 374. Pour sa part, le droit allemand (§ 371 al. 3 AO) exige le paiement effectif de l'impôt soustrait dans un délai raisonnable, y compris les intérêts sur le rappel (MATERNE, Dénonciation spontanée en Allemagne, p. 18, ch. 2).

¹⁰⁷ FF 2006, ch. 2.2.1, p. 8370. Steuerpraxis TG, ch. 5.2.2. MONOD, Nouveautés, ch. 2.2, p. 73 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 139, ch. 372s, évoque la notion de « condition résolutoire ». Cf. ch. 1.8.1.5 et 1.8.2.4 *infra*, la solution prise de la révocation ne nous paraissant pas forcément opportune en pratique.

¹⁰⁸ ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.3.4, Rz 17.

¹⁰⁹ ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.3.4, Rz 17; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 138, ch. 380.

¹¹⁰ FF 2006, p. 8348s. ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.3.4, Rz 17 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 120ss, ch. 328ss.

¹¹¹ BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen, p. 182, ch. 6 ; ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2.4, Rz 18 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 71 ch. 190 et p. 73, ch. 195. Zürcher Steuerbuch, p. 2, litt. B, ch. III.

¹¹² SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 77, ch. 208.

Il est toutefois évident que, pour des questions de preuve, la forme écrite et le pli recommandé devraient être privilégiés. Enfin, pour autant que le contribuable y soit précisément désigné, elle peut également être effectuée par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel¹¹³.

b) Par ailleurs, la dénonciation spontanée doit offrir une « densité déclarative » suffisante en ce sens qu'elle doit fournir des renseignements concrets (notamment temporels et factuels) sur des éléments non déclarés, de simples indices susceptibles d'éveiller les soupçons des autorités fiscales ne suffisant pas¹¹⁴. Cependant, la dénonciation spontanée peut être complétée ultérieurement par des moyens de preuve dont l'auteur ne disposerait pas immédiatement¹¹⁵.

1.7.2 La jurisprudence du Tribunal fédéral

Dans un arrêt du 7 juillet 2009, s'agissant d'un retraité dont la fiduciaire avait oublié de déclarer la rente depuis le mois d'avril 2002 mais qui avait ensuite lui-même rempli sa déclaration d'impôt en 2004 en y incluant cette fois ce revenu sans pour autant attirer l'attention de l'autorité fiscale sur ce point, le Tribunal fédéral a considéré que la qualification de dénonciation spontanée ne devait pas nécessairement être retenue¹¹⁶.

1.7.3 Les pratiques cantonales

1.7.3.1 La pratique du canton de Zurich

Le canton de Zurich se satisfait d'une simple annonce du contribuable selon laquelle une précédente taxation est incomplète dans la mesure où la déclaration d'impôt n'a pas été correctement remplie¹¹⁷.

¹¹³ AGNER/JUNG/STEINMANN, Commentaire LIFD, ad art. 175 LIFD, litt. b et d.

¹¹⁴ FRANCIOLI/PINELLI, La regolarizzazione, p. 6s, ch. 5 ; MONTI, Contraventions fiscales, p. 75, ch. 6 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 72, ch. 193.

¹¹⁵ SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 71, ch. 192, considère que la *ratio legis* et le principe de proportionnalité commandent une telle solution.

¹¹⁶ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2009 du 7 juillet 2009, consid. 2.6. BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen, p. 182, ch. 6 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 73, ch. 197.

¹¹⁷ Zürcher Steuerbuch, p. 1, litt. B, ch. I.

1.7.3.2 La pratique du canton du Valais

Le canton du Valais se contente également d'une simple mention dans la déclaration d'impôt que tel ou tel élément de revenu ou/et de fortune n'a pas été déclaré jusque-là. La dénonciation spontanée peut se faire par écrit, personnellement au guichet ou même par une simple mention sur l'état des titres « *déclaré pour la première fois* ». Elle n'est toutefois pas opérante sans indication ou mention¹¹⁸.

1.7.3.3 La pratique du canton de Thurgovie

Le canton de Thurgovie se satisfait même pour les personnes physiques d'une simple croix dans une rubrique spécifique de la déclaration d'impôt¹¹⁹.

1.7.3.4 La pratique d'autres cantons

Certains autres cantons dont Berne, Nidwald, St-Gall ou les Grisons ne reconnaissent pas telles quelles les annonces non motivées de soustraction de fortune ou/et de revenu et excluent ainsi la qualification de dénonciation spontanée¹²⁰.

1.8 Les effets

1.8.1 En relation avec la soustraction d'impôt

1.8.1.1 Les conséquences générales

Dans la mesure où toutes les conditions légales sont remplies¹²¹, il sera renoncé à la poursuite pénale en ce sens qu'une seule fois dans son existence, le contribuable :

¹¹⁸ Directive SCC, p. 3 et 5.

¹¹⁹ ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2. 4, Rz 20.

¹²⁰ ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2. 4, Rz 20.

¹²¹ Cf. ch. 1.6 *supra*.

- ne sera pas puni en sa qualité d’auteur, d’instigateur, de complice ou/et de participant (personne physique) de la peine d’amende¹²² prévue pour la soustraction consommée ou tentée¹²³ (art. 175 al. 3 et 177 al. 3 LIFD) ;
- ne répondra plus solidairement de l’impôt soustrait¹²⁴ en sa qualité d’instigateur, de complice ou de participant (art. 177 al. 3 LIFD) ;
- ne sera pas puni en sa qualité d’auteur, d’instigateur, de complice ou de participant de la peine d’amende¹²⁵ prévue pour la dissimulation ou la distraction consommée ou tentée de biens successoraux dans la procédure d’inventaire (art. 178 al. 4 LIFD) ;
- ne sera pas puni ni en sa qualité d’auteur, d’instigateur, de complice ou de participant (personne morale) ni en sa qualité d’organe ou de représentant (personne physique) de la peine d’amende¹²⁶ prévue pour la soustraction consommée ou tentée (art. 181a al. 1 LIFD) ;
- ne répondra plus solidairement¹²⁷ en sa qualité d’organe ou de représentant, ancien ou actuel, de l’impôt soustrait (art. 181a al. 1, 2 et 4 LIFD).

1.8.1.2 L’instigation, la complicité et la participation

a) Jusqu’au 1^{er} janvier 2010, l’instigateur, le complice et le participant à une soustraction d’impôt tentée ou consommée ne bénéficiait d’aucune réduction de peine en

¹²² Art. 175 al. 1 et 2 (entre 1/3 et 3 x le montant de l’impôt soustrait), 176 al. 1 et 2 (2/3 du montant de l’impôt soustrait) et 177 al. 1 et 2 (CHF 10'000.00 au plus / CHF 50'000.00 au plus en cas de récidive) LIFD.

¹²³ Certes, l’on pourrait voir une lacune de la loi dans la mesure où, contrairement à l’art. 175 LIFD, l’article 176 LIFD réprimant la tentative de soustraction n’intègre pas d’alinéa relatif aux conditions et aux effets de la dénonciation spontanée non punissable. Pourtant, il serait parfaitement concevable qu’entre le dépôt de sa déclaration fiscale (par hypothèse intentionnellement inexacte) et l’entrée en force de sa taxation, un contribuable – pris de remords – décide de se dénoncer spontanément. La solution nous semble toutefois devoir être trouvée non seulement dans la *ratio legis* de l’amnistie fiscale individuelle en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2010 (FF 2006, p. 8357, ch. 1.3.2 : « *encourager l’honnêteté fiscale et, par la même occasion, augmenter le produit des impôts* ») mais également dans la systématique légale qui fait reposer la tentative de soustraction de l’art. 176 LIFD sur la soustraction consommée de l’art. 175 LIFD en ce sens notamment que la quotité de l’amende pour la soustraction tentée se calcule sur la quotité de l’amende pour une soustraction commise par hypothèse « *intentionnellement et consommée* ». Cf. dans le même sens mais en se fondant sur les art. 181 al. 1 et 181a al. 1 LIFD, BENZ, *Die Gültigkeitsvoraussetzungen*, p. 185s, ch. 2.1 et 2.2.

¹²⁴ Art. 177 al. 1 *in fine* LIFD.

¹²⁵ Art. 178 al. 1, 2 et 3 (CHF 10'000.00 au plus / CHF 50'000.00 au plus en cas de récidive, avec peine plus légère en cas de tentative) LIFD.

¹²⁶ Art. 177 al. 1 et 2 (CHF 10'000.00 au plus / CHF 50'000.00 au plus en cas de récidive) et 181 al. 1 (entre 1/3 et 3 x le montant de l’impôt soustrait) et 3 (CHF 10'000.00 au plus / CHF 50'000.00 au plus en cas de récidive) LIFD.

¹²⁷ Art. 177 al. 1 *in fine* LIFD.

cas de dénonciation spontanée. Il s'exposait ainsi non seulement à une amende mais également au paiement solidaire de l'impôt soustrait¹²⁸. Depuis l'entrée en vigueur des modifications de la LIFD et dans la mesure où les conditions légales de la première dénonciation spontanée non punissable sont remplies (art. 175 al. 3 litt. a et b et 177 al. 3 LIFD), il pourra bénéficier d'une exemption de toute peine et de toute responsabilité pour le paiement de l'impôt soustrait (art. 177 al. 3 LIFD)¹²⁹. En revanche, *bis repetita placent*, les dénonciations spontanées ultérieures ne donneront plus droit à une exemption de peine mais entraîneront une peine d'amende à forme des art. 177 al. 1 et 2 LIFD¹³⁰.

b) Par ailleurs, le dépôt d'une dénonciation spontanée par un instigateur, un complice ou/et un participant à une soustraction d'impôt empêche une dénonciation spontanée ultérieure de cette même soustraction par l'auteur puisqu'à ce moment, les autorités fiscales auront déjà connaissance de l'infraction (art. 175 al. 3 litt. a, 181a al. 1 litt. a LIFD). Dans la situation inverse, le problème se posera en de mêmes termes (art. 175 al. 3 litt. a, 177 al. 3 LIFD)¹³¹. Ainsi, pour s'assurer de tous bénéficier de l'exemption de peine, l'auteur, l'instigateur, le complice ou/et le participant devront toujours déposer simultanément leur dénonciation spontanée¹³².

1.8.1.3 Les personnes morales

a) Le texte légal précise que la modification de la raison sociale ou le déplacement du siège d'une personne morale à l'intérieur du territoire suisse ne fait pas obstacle à une dénonciation spontanée non punissable (art. 181a al. 2 litt. a LIFD)¹³³.

En réalité, une modification de la raison sociale ne change en rien la personnalité et donc l'existence juridique¹³⁴ que les personnes morales ont acquise avec ou sans inscription au registre du commerce¹³⁵.

¹²⁸ Art. 177 al. 2 aLIFD. FF 2006, p. 8361s, ch. 1.5.2. et p. 8370, ch. 2.2.1, ad art. 177 al. 3 pLIFD.

¹²⁹ FF 2006, p. 8361s, ch. 1.5.2.

¹³⁰ FF 2006, p. 8371, ch. 2.2.1, ad art. 177 al. 3 pLIFD. Cf. ch. 1.3.2.2 litt. b) et 1.6.1.1 *supra*.

¹³¹ SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 193, ch. 546s.

¹³² FF 2006, p. 8362, ch. 1.5.2. Pour un cas pratique, GLAUSER, Responsabilité pénale, p. 115ss, litt. G.

¹³³ FF 2006, p. 8362, ch. 1.5.2 et p. 8371, ch. 2.2.1, ad art. 181a al. 2 pLIFD.

¹³⁴ CR CC I-XOUDIS, p. 399, ch. 1, ad art. 52 CC. FF 2006, p. 8371, ch. 2.2.1, ad art. 181a al. 2 pLIFD.

¹³⁵ Art. 52 al. 1 et 2 CC.

Par ailleurs, un déplacement du siège en Suisse est sans portée réelle au niveau de l'impôt fédéral direct puisque celui-ci est taxé et perçu par les autorités fiscales cantonales sur l'entier du territoire suisse¹³⁶.

b) En cas de transformation au sens des art. 53 à 68 LFus¹³⁷, la dénonciation spontanée pourra également être déposée par la nouvelle personne morale pour les soustractions d'impôt commises avant cette transformation (art. 181a al. 2 litt. b LIFD). Il sied toutefois de relever que la transformation à forme des art. 53 à 68 LFus ne procède que d'un simple « *changement d'habit juridique antérieur devenu inadapté* » ne nécessitant ni la liquidation de l'organisation existante ni la création d'une organisation nouvelle¹³⁸. Partant, à la rigueur du droit, la modification de la LIFD (« nouvelle » personne morale) nous semble être sur ce point inutile¹³⁹.

c) En cas d'absorption au sens de l'art. 3 al. 1 litt. a LFus¹⁴⁰ ou de scission au sens de l'art. 29 litt. b LFus¹⁴¹, la dénonciation spontanée pourra également être déposée par la personne morale qui subsiste en ce qui concerne les soustractions d'impôt commises avant cette transformation (art. 181a al. 2 litt. c LIFD). Dans ces deux hypothèses, l'assujettissement n'est en effet pas rompu par la mesure de restructuration puisque la société reprenante ou transférante continue d'exister¹⁴².

¹³⁶ Art. 128 al. 1 et 4 CST féd. FF 2006, p. 8371, ch. 2.2.1, ad art. 181a al. 2 pLIFD.

¹³⁷ Selon l'art. 53 LFus, une société peut à certaines conditions changer de forme juridique (transformation), ses rapports juridiques ne s'en trouvant pas modifiés.

¹³⁸ MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Droit des sociétés, p. 915s, ch. 86 et 87. FF 2006, p. 8371, ch. 2.2.1, ad art. 181a al. 2 pLIFD ; Circulaire AFC 5, p. 47, ch. 4.2.1.1.

¹³⁹ De même, le Message du Conseil fédéral exclut le bénéfice de l'exemption de peine à la société qui déposerait une dénonciation spontanée après sa transformation alors qu'elle aurait préalablement à celle-ci déjà déposé une première déclaration spontanée (FF 2006, ch. 2.2.1, p. 8371s, ad art. 181a al. 2 pLIFD). Cette déduction faite du maintien du sujet de droit et de son patrimoine nous semble superfétatoire. En effet, dans une telle hypothèse, il apparaît que la condition prise de la « *première fois* » (art. 181a al. 1 LIFD) ne serait de toute manière pas remplie pour la seconde dénonciation spontanée, i.e. celle déposée après la transformation.

¹⁴⁰ Seul le cas de fusion par absorption est visé, c'est-à-dire la reprise par une société de deux ou plusieurs autres. Dans ce cas de figure, la société reprenante continue d'exister tandis que les autres disparaissent suite à la fusion. Cf. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Droit des sociétés, p. 898s, ch. 31 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 144, ch. 402ss. Circulaire AFC 5, p. 30, ch. 4.1.2.1.1s.

¹⁴¹ Seul le cas de scission par séparation est visé, c'est-à-dire que seuls des éléments de fortune de la société scindée passent à une ou plusieurs sociétés. Dans ce cas de figure, la société en cause continue d'exister. Cf. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Droit des sociétés, p. 908, ch. 68 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 148, ch. 413ss. Circulaire AFC 5, p. 58, ch. 4.3.1.

¹⁴² FF 2006, ch. 2.2.1, p. 8372, ad art. 181a al. 2 LIFD.

Tel ne serait en revanche pas le cas pour une fusion au sens de l'art. 3 al. 1 litt. b LFus¹⁴³ ou une scission au sens de l'art. 29 litt. a LFus¹⁴⁴ puisque la ou les société(s) transférante(s) disparaîtra(en)t alors après l'opération, rendant toute dénonciation spontanée impossible¹⁴⁵.

d) Une personne morale agit toujours par l'intermédiaire de ses organes¹⁴⁶ ou/et de ses représentants¹⁴⁷, lesquels sont ainsi seuls habilités à déposer une dénonciation spontanée¹⁴⁸. Dès lors, aux fins d'éviter qu'une personne morale se trouve exemptée de toute peine ensuite d'une dénonciation spontanée qui ne profiterait cependant pas aux membres des organes ou/et aux représentants concernés (art. 177, 181 al. 3 LIFD)¹⁴⁹, l'art. 181a al. 3 LIFD prévoit en faveur de ceux-ci la renonciation à la poursuite pénale et la suppression de leur responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt soustrait.

Déclenché par les membres des organes ou/et représentants actuels de la personne morale, ce privilège s'étend même aux anciens membres des organes et aux anciens représentants de la personne morale pour la période durant laquelle ils étaient inscrits au registre du commerce, ce pour autant que la dénonciation spontanée porte sur cette même période¹⁵⁰. En revanche, si ces anciens membres des organes ou/et anciens représentants dénoncent eux-mêmes pour la première fois une soustraction fiscale de la personne morale, ils bénéficient seuls de la renonciation à la poursuite pénale et de la suppression de la responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt soustrait – à l'exclusion de la personne morale concernée et des organes ou/et représentants actuels¹⁵¹.

¹⁴³ S'agissant d'un cas de fusion par combinaison, deux ou plusieurs sociétés s'unissent au sein d'une société nouvelle dans lesquelles toutes les sociétés existantes se fondent. Cf. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Droit des sociétés, p. 908, ch. 68. Circulaire AFC 5, p. 30, ch. 4.1.2.1.1 et 4.1.2.1.3.

¹⁴⁴ S'agissant d'un cas de scission par division, la fortune d'une société passe en effet intégralement à d'autres sociétés, de sorte que la société transférante est dissoute. Cf. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Droit des sociétés, p. 908, ch. 68. Circulaire AFC 5, p. 58, ch. 4.3.1.

¹⁴⁵ FF 2006, p. 8372, ch. 2.2.1 et p. 8371, ch. 2.2.1, ad art. 181a al. 2 pLIFD.

¹⁴⁶ Art. 55 CC.

¹⁴⁷ Cf. notamment les art. 458 à 465 CO sur les fondés de procuration et autres mandataires commerciaux.

¹⁴⁸ FF 2006, p. 8372, ch. 2.2.1, ad art. 181a al. 3 pLIFD.

¹⁴⁹ FF 2006, p. 8362, ch. 1.5.2 ; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal, p. 506 ch. 63 ; TORRIONE, Les infractions fiscales, p. 1092s, ch. 3.6, rappelle qu'en matière d'impôt fédéral direct, la punissabilité de la personne morale n'est pas subsidiaire mais principale et n'exclut pas la poursuite en concurrence des personnes physiques impliquées, ce qui peut entraîner un parallélisme des poursuites.

¹⁵⁰ FF 2006, p. 8372, ch. 2.2.1, ad art. 181a al. 3 pLIFD.

¹⁵¹ FF 2006, p. 8372, ch. 2.2.1, ad art. 181a al. 4 pLIFD. TORRIONE, Les infractions fiscales, p. 1102, litt. c.

e) Lorsque la personne morale cesse d'être assujettie en Suisse, elle ne peut plus déposer de dénonciation spontanée (art. 181a al. 6 LIFD)¹⁵².

1.8.1.4 Les époux

a) Dans la mesure où son obligation de déclaration ne porte que sur ses propres revenus, le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint (art. 9 al. 1 et 1bis LIFD) ne répond que de la soustraction des éléments imposables qui lui sont propres (art. 180 première phrase LIFD)¹⁵³. Partant, il ne peut être recherché comme (co)auteur à forme de l'art. 175 al. 1 LIFD de la soustraction des éléments de revenu de son conjoint¹⁵⁴.

En revanche, mettant de la sorte un terme à une controverse doctrinale¹⁵⁵, le texte de loi réserve *expressis verbis* une éventuelle instigation, complicité ou/et participation à la soustraction commise ou tentée par le conjoint¹⁵⁶. Cependant, le seul fait de contresigner la déclaration commune n'est pas encore constitutif d'une infraction à forme de l'art. 177 LIFD (art. 180 deuxième et troisième phrase LIFD)¹⁵⁷.

b) Par ailleurs, jusqu'au 1^{er} janvier 2008¹⁵⁸, l'art. 180 al. 2 aLIFD prévoyait que chacun des époux pouvait apporter la preuve que la soustraction de ses propres éléments imposables avait été commise à son insu par son conjoint ou qu'il n'avait pas été en mesure d'empêcher la soustraction. S'il y parvenait, l'autre époux était puni comme s'il avait soustrait des éléments imposables lui appartenant. Cette présomption de culpabilité avec obligation de fournir une preuve libératoire était évidemment contraire au principe de la présomption d'innocence fixée à l'art. 6 § 2 CEDH, principe selon lequel toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie.

¹⁵² FF 2006, p. 8362 et p. 8372, ch. 2.2.1, ad art. 181a al. 5 pLIFD.

¹⁵³ Circulaire AFC 30, p. 71 ; Rapport CER, p. 3851, ch. 3.1, ad art. 180 pLIFD. CR LIFD-JAQUES, ad art. 180 LIFD, p. 1521, ch.2 ; MONTI, Les contraventions fiscales, p. 180, ch. 2 ; OBERSON, Droit fiscal, p. 592, ch. 35 ; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal, p. 508, ch. 65 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 143, ch. 395 et p. 189, ch. 531 ; TORRIONE, Les infractions fiscales, p. 1110, litt. g.

¹⁵⁴ Rapport CER, p. 3851, ch. 3.1, ad art. 180 pLIFD. CR LIFD-JAQUES, ad art. 180 LIFD, p. 1521, ch.3 ; MONTI, Les contraventions fiscales, p. 181 ch. 2 ; TORRIONE, Les infractions fiscales, p. 1110, litt. g.

¹⁵⁵ CR LIFD-JAQUES, ad art. 180 LIFD, p. 1521s, ch. 4 et 5. OBERSON, Droit fiscal, p. 592, ch. 35.

¹⁵⁶ Circulaire AFC 30, p. 7 ; Rapport CER, p. 3851, ch. 3.1, ad art. 180 pLIFD.

¹⁵⁷ TORRIONE, Les infractions fiscales, p. 1110, litt. g. Cf. également art. 247 al. 1 LI-VD.

¹⁵⁸ RO 2007, p. 2973ss.

En réalité, il ne s'agit pas pour l'époux incriminé de démontrer son innocence (véritable *probatio diabolica* sur le plan pratique) mais bien pour l'autorité fiscale de prouver la culpabilité de celui-ci¹⁵⁹. Partant, l'art. 180 al.2 LIFD a été abrogé¹⁶⁰.

c) Ainsi, compte tenu du principe de la responsabilité pénale de chaque époux pour ses propres biens (art. 180 LIFD), la dénonciation spontanée ne vaudra que pour le seul époux repentant et ne profitera ainsi pas à son conjoint – sauf évidemment à procéder à une dénonciation spontanée non punissable commune ou/et simultanée¹⁶¹. Appartenant en effet à la procédure administrative proprement dite, la présomption de représentation régissant la déclaration d'impôt commune munie d'une seule signature (art. 113 al. 2 LIFD) et les recours ou autres écrits déposés par un seul époux (art. 113 al. 3 LIFD)¹⁶² ne change en rien la position personnelle et individuelle qu'adopte chacun des époux au cours d'une procédure pénale fiscale¹⁶³. Cette solution vaut *a fortiori* lorsque les époux ne vivent pas en ménage commun (art. 13 al. 2 LIFD)¹⁶⁴.

d) Enfin, il va de soi que, dans la mesure où ils vivent en ménage commun, chaque époux répondra solidairement de la totalité du montant soustrait, qu'il ait lui-même commis ou non la soustraction d'impôt (art. 13 al. 1 première phrase et 151ss LIFD), qu'il ait lui-même dénoncé ou non cette soustraction¹⁶⁵.

1.8.1.5 Le moment de l'exemption

Nonobstant la possibilité d'une révocation évoquée par le Message du Conseil fédéral¹⁶⁶, l'exemption de peine ne devrait en pratique être accordée qu'après la détermination du

¹⁵⁹ Rapport CER, p. 3850s, ch. 2.2.4. CR LIFD-JAQUES, ad art. 180 LIFD, p. 1522ss, ch.6ss ; MACALUSO/HULLIGER, Le droit fiscal, p. 11, litt. A ; MONTI, Les contraventions fiscales, p. 182ss, ch. 2 ; OBERSON, Droit fiscal, p. 592, ch. 35 ; TORRIONE, Les infractions fiscales, p. 1111, litt. g.

¹⁶⁰ RO 2007, p. 2973ss.

¹⁶¹ SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 143, ch. 396s.

¹⁶² BERDOZ/BUGNON, La procédure mixte, p. 565ss, ch. 1.35 ; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal, p. 457s, ch. 8.

¹⁶³ RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal, p. 509, ch. 65 ; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 190ss, ch. 537ss.

¹⁶⁴ SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 192, ch. 542ss.

¹⁶⁵ MONTI, Les contraventions fiscales, p. 182, ch. 1.

¹⁶⁶ FF 2006, p. 8370, ch. 2.2.1. Cf. ch. 1.6.4 *supra*.

montant du rappel d'impôt et l'aboutissement des efforts du contribuable tendant au paiement du rappel d'impôt dû¹⁶⁷.

1.8.2 En relation avec les crimes et délits

1.8.2.1 Les conséquences générales

Dans la mesure où toutes les conditions légales sont remplies¹⁶⁸, il sera également renoncé à la poursuite pénale en ce sens qu'une seule fois dans son existence, le contribuable :

- ne sera pas puni en sa qualité d'auteur, d'instigateur ou/et de complice de la peine privative de liberté ou de la peine pécuniaire¹⁶⁹ prévue pour l'usage de faux consommé ou tenté (art. 186 al. 3 LIFD) ;
- ne sera pas puni en sa qualité d'auteur, d'instigateur ou/et de complice de la peine privative de liberté ou de la peine pécuniaire¹⁷⁰ prévue pour le détournement de l'impôt à la source consommé ou tenté (art. 187 al. 3 LIFD) ;
- ne sera pas puni en sa qualité d'auteur, d'instigateur ou/et de complice de la peine privative de liberté ou de la peine pécuniaire¹⁷¹ prévue pour le faux dans les titres consommé ou tenté¹⁷².

¹⁶⁷ ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2. 5, Rz 24.

¹⁶⁸ Cf. ch. 1.6 *supra*.

¹⁶⁹ Art. 10 al. 3, 12 al. 1 à 3, 22, 24, 34 al. 1 et 2, 37 al. 1, 42 al. 4, 333 al. 1, 2 litt. b et 7 CP, 186 al. 1 (3 ans de peine privative de liberté au plus ou 360 jours-amende au plus à CHF 3'000.00 / jour au plus, voire à certaines conditions un travail d'intérêt général ; en cas de sursis à la peine principale, le juge peut en outre prononcer une peine pécuniaire sans sursis ou une amende à titre de sanction immédiat) LIFD.

¹⁷⁰ Art. 10 al. 3, 12 al. 1 à 3, 22, 24, 34 al. 1 et 2, 37 al. 1, 42 al. 4, 333 al. 1, 2 litt. b et 7 CP, 187 al. 1 (3 ans de peine privative de liberté au plus ou 360 jours-amende au plus à CHF 3'000.00 / jour au plus, voire à certaines conditions un travail d'intérêt général ; en cas de sursis à la peine principale, le juge peut en outre prononcer une peine pécuniaire sans sursis ou une amende à titre de sanction immédiat) LIFD.

¹⁷¹ Art. 10 al. 2, 12 al. 1 à 3, 22, 24, 34 al. 1 et 2, 37 al. 1, 42 al. 4, 251 ch. 1 et 2 (5 ans de peine privative de liberté au plus ou 360 jours-amende au plus à CHF 3'000.00 / jour au plus, voire à certaines conditions un travail d'intérêt général ; si le cas est de très peu de gravité, la peine privative de liberté passe à 3 ans au plus ; en cas de sursis à la peine principale, le juge peut en outre prononcer une peine pécuniaire sans sursis ou une amende à titre de sanction immédiat) CP.

¹⁷² Cf. ch. 1.8.2.3 *infra*.

1.8.2.2 Le détournement de l'impôt à la source

Les personnes qui sont également débitrices de l'impôt à la source¹⁷³ ne peuvent déposer qu'une seule dénonciation spontanée non punissable au cours de leur existence, que ce soit pour la soustraction de leurs propres impôts ou pour le détournement des impôts à la source¹⁷⁴. Elles peuvent toutefois dénoncer simultanément les deux infractions aux fins de bénéficier d'une exemption de peine globale¹⁷⁵.

1.8.2.3 Les infractions pénales de droit commun

a) S'agissant des infractions pénales de droit commun, le Message du Conseil fédéral mentionne en particulier ce qui suit : « *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* »¹⁷⁶.

b) Même favorable au contribuable, cette interprétation très extensive de l'exemption de punir (qui vaudrait ainsi même pour le faux dans les titres de l'art. 251 CP¹⁷⁷ voire pour toute autre infraction pénale commise en relation directe avec la soustraction fiscale¹⁷⁸) ne trouve en apparence aucun véritable appui dans les textes de loi¹⁷⁹.

¹⁷³ Art. 83ss LIFD, spéc. 88 et 100 LIFD.

¹⁷⁴ Dans ce cas de figure, l'infraction d'abus de confiance à forme de l'art. 138 CP serait en principe absorbée par celle de l'art. 187 LIFD (concours imparfait ou improprement dit). Cf. CR LIFD-SANSONETTI, ad art. 186 LIFD, p. 1555, ch. 44.

¹⁷⁵ FF 2006, p. 8361, ch. 1.5.2.

¹⁷⁶ FF 2006, p. 8362, ch. 1.5.2 et p. 8373, ch. 2.2.1, ad art. 186 al. 3 pLIFD. DONATSCH/FREI, Steuerstrafrecht, p. 15, ch. 2.1 ; ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2. 5, Rz 23; SUTTER, Die straflose Selbstanzeige, p. 169, ch. 484 et p. 174ss, ch. 496ss.

¹⁷⁷ L'on peut songer au cas de l'auteur qui crée un faux bilan non seulement à l'attention de l'autorité fiscale mais également dans le dessein de présenter ce titre aux actionnaires et aux créanciers, le dol éventuel suffisant. L'art. 186 LIFD serait alors en concours réel (art. 49 al. 1 CP) avec l'art. 251 CP (ATF 133 IV 305 consid. 4.5 ; ATF 122 IV 31 consid. bb). Cf. pour de plus amples développements sur ce concours CORBOZ, Les infractions, p. 269, ch. 196 et 197 ; TORRIONE, Les infractions fiscales, p. 1146, litt. d.

¹⁷⁸ ROHNER, Selbstanzeige, ch. 2. 5, Rz 23, envisage par exemple une exemption de peine pour l'actionnaire unique d'une société qui ferait encaisser les factures de celle-ci sur son propre compte

Nonobstant ce qui précède et pour autant que le faux dans les titres soit commis ou tenté en relation directe avec la soustraction fiscale, nous sommes d'avis qu'il conviendrait d'envisager l'application alternative des dispositions suivantes, à savoir :

- de l'art. 52 CP prescrivant à l'autorité compétente de renoncer à infliger une peine « *si la culpabilité de l'auteur et les conséquences de son acte sont peu importantes* » ;
- de l'art. 53 CP prescrivant à l'autorité compétente de renoncer à infliger une peine « *lorsque l'auteur a réparé le dommage ou accompli tous les efforts que l'on pouvait raisonnablement attendre de lui pour compenser le tort qu'il a causé* ».

En effet, dans la mesure où le contribuable collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt dû et qu'il s'efforce d'acquitter celui-ci, l'on peut considérer que les aveux, la collaboration à l'enquête, les remords, la prise de conscience de la faute (art. 47 CP)¹⁸⁰ et la disparition de l'intérêt à punir (« *de minimis non curat praetor* ») justifient une exemption de peine pour le faux dans les titres de l'art. 251 CP, la culpabilité de l'auteur et les conséquences de son acte étant dans de telles circonstances peu importantes (art. 52 CP). De même, ce qui précède devrait – du moins dans la majorité des cas¹⁸¹ – permettre à l'auteur de réunir les conditions à l'octroi d'un sursis à l'exécution de la peine¹⁸² et, parallèlement, rendre l'intérêt public à le poursuivre peu important (art. 53 CP).

bancaire privé, se rendant de la sorte coupable non seulement d'une soustraction fiscale mais également d'un abus de confiance (art. 138 ch. 1 CP). Dans une telle hypothèse et pour autant que les conditions de l'amnistie fiscale individuelle soient remplies, il serait également renoncé à poursuivre l'infraction pénale.

¹⁷⁹ Contrairement à l'exemption de peine pour les délits d'usage de faux (art. 186 al. 3 LIFD) et de détournement de l'impôt à la source (art. 187 al. 2 LIFD).

¹⁸⁰ FAVRE/PELLET/STOUDMANN, Code pénal annoté, ad art. 47 CP, p. 161, ch. 1.2 ; CR CP I-QUELOZ/HUMBERT, ad art. 47 CP, p. 471ss, ch. 74ss.

¹⁸¹ Il convient en effet de réserver l'hypothèse où la condition objective de l'art. 42 al. 2 CP ne serait pas remplie (condamnation à une peine privative de liberté ferme ou avec sursis de plus de six mois ou à une peine pécuniaire de plus de 180 jours-amende dans les cinq ans qui précèdent l'infraction), cette hypothèse souffrant elle-même d'une possible exception « *en cas de circonstances particulièrement favorables* » (art. 42 al. 1 *in fine* CP)

¹⁸² Art. 42 CP. Dans cette hypothèse, il devrait alors être également renoncé à prononcer une peine pécuniaire sans sursis ou une amende à titre de sanction immédiate (art. 42 al. 4 CP).

Ainsi et sous réserve de la parcimonie extrême dont fait montre en général l'autorité judiciaire dans l'application de l'art. 52 ou 53 CP, le résultat pourrait alors en être concrètement le même pour l'auteur, à savoir une exemption totale de peine¹⁸³. Ceci exposé, la *ratio legis* des modifications de la LIFD ne permettrait guère d'adopter une autre solution dans le contexte d'infractions commises ou tentées en relation directe avec la soustraction fiscale¹⁸⁴.

1.8.2.4 Le moment de l'exemption

Selon la doctrine, nonobstant la possibilité d'une révocation évoquée par le Message du Conseil fédéral¹⁸⁵, l'exemption de peine ne devrait en pratique être accordée qu'après la détermination du montant du rappel d'impôt et l'aboutissement des efforts du contribuable tendant au paiement du rappel d'impôt dû¹⁸⁶.

1.8.3 En relation avec les autres impôts et taxes

En revanche, *bis repetita placent*, tous les autres impôts et taxes tels que la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt anticipé, les impôts sur les successions et sur les donations ou les cotisations AVS/AI, y compris les intérêts moratoires, restent dus¹⁸⁷.

1.9 L'intérêt financier du contribuable

Procédant à un certain nombre de calculs basés sur la charge fiscale des cantons de Berne, du Jura, de Zoug et de Zurich, le Message du 18 octobre 2006 mentionne qu'ensuite de l'exemption de peine et de la limite au seul rappel d'impôt ordinaire avec intérêts moratoires (dénonciation spontanée non punissable), la nouvelle réglementation conduirait à un montant dû d'environ 1/2 d'un rappel d'impôt ordinaire avec intérêts moratoires et amende¹⁸⁸.

¹⁸³ Cf. dans le même sens DONATSCH/FREI, *Steuerstrafrecht*, p. 15, ch. 2.2 ; SUTTER, *Die straflose Selbstanzeige*, p. 177s, ch. 504s.

¹⁸⁴ FF 2006, p. 8362, ch. 1.5.2.

¹⁸⁵ FF 2006, p. 8370, ch. 2.2.1.

¹⁸⁶ Cf. ch. 1.8.1.5 *supra*.

¹⁸⁷ Cf. ch. 1.5 *supra*.

¹⁸⁸ FF 2006, p. 8363s, ch. 1.5.3 et 1.5.3.2.

2 Le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers

2.1 Le contexte historique

2.1.1 La LIFD au 1^{er} janvier 1995

Le 1^{er} janvier 1995, l'art. 179 al. 1 aLIFD disposait que les héritiers d'un contribuable qui avait commis une soustraction d'impôt répondaient solidairement et indépendamment de toute faute de leur part des amendes fixées par une décision entrée en force et ce jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie¹⁸⁹. Par ailleurs, constituant en cela un progrès par rapport au régime de l'AIFD¹⁹⁰, l'art. 179 al. 2 aLIFD prévoyait que lorsqu'au décès du contribuable, la procédure en soustraction n'était pas encore close par une décision entrée en force ou qu'elle n'était introduite qu'après le décès, aucune amende n'était perçue pour autant que les héritiers ne soient en rien responsables de l'imposition inexacte¹⁹¹ et qu'ils assistent les autorités fiscales dans toute la mesure du possible pour établir les éléments soustraits¹⁹².

2.1.2 Les deux arrêts de la CEDH du 29 août 1997

2.1.2.1 L'arrêt A.P., M.P. et T.P. c/Suisse¹⁹³

a) Tous trois citoyens suisses domiciliés à Zurich, A.P., M.P. et T.P. étaient respectivement la veuve et les fils de feu M. P. décédé le 28 février 1994. Les trois héritiers n'avaient pas répudié la succession¹⁹⁴. Entre le 1^{er} et le 3 octobre 1995, le fisc contrôla le registre de la société de construction dont le défunt était autrefois l'unique actionnaire.

¹⁸⁹ Circulaire AFC 21, p. 17s, ch. 2.5 ; Rapport AJ, p. 1321, ch. 2.2.1. CR LIFD-SANSONETTI, p. 1518s, ch. 1ss; MONTI, Les contraventions, p. 211ss, ch. 2 ; OBERSON, Droit fiscal, p. 591, ch. 33. Cf. également l'art. 57 al. 3 aLHID qui contenait une disposition semblable.

¹⁹⁰ OBERSON, Droit fiscal, p. 591, ch. 33.

¹⁹¹ FF 1983, p. 239. ATF 82 IV 130 *mutatis mutandis*.

¹⁹² Circulaire AFC 21, p. 17s, ch. 2.5 ; Rapport AJ, p. 1321, ch. 2.2.1. MONTI, Les contraventions, p. 218ss, ch. 3 ; OBERSON, Droit fiscal, p. 591, ch. 33. Cf. également l'art. 57 al. 3 aLHID qui contenait une disposition semblable.

¹⁹³ Arrêt CourEDH du 29 août 1997, affaire A.P., M.P. et T.P. c/Suisse, requête n° 199958/92, *in* Recueil des arrêts et décisions 1997, JAAC 61.114 (ci-après arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P.). Rapport AJ, p. 1320s, ch. 2.1.

¹⁹⁴ Arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P., § 7 et 9.

Il apparut alors que feu M. P. s'était approprié certains arriérés de paiement dus à la société et ne les avait pas déclarés comme revenu, se soustrayant ainsi à la fois à l'impôt fédéral direct et aux impôts directs cantonaux et communaux¹⁹⁵.

b) Les autorités fiscales procédèrent dès lors non seulement à un rappel d'impôt mais également au prononcé d'amendes à l'endroit de A.P., M.P. et T.P.¹⁹⁶. Ceux-ci les contestèrent jusqu'au Tribunal fédéral, lequel, par arrêt du 5 juillet 1991, rejeta leur recours¹⁹⁷ en se basant notamment sur le principe de transmission aux héritiers des obligations fiscales et sur le texte même de la norme applicable¹⁹⁸ pour en déduire que « *dans les circonstances de l'espèce* » les héritiers ne pouvaient se prévaloir des principes généraux de droit pénal¹⁹⁹.

c) Saisie par A.P., M.P. et T.P., la Cour européenne des droits de l'homme réaffirma d'une part les critères jurisprudentiels nécessaires pour décider si une personne est « accusée d'une infraction pénale » au sens de l'art. 6 CEDH (qualification juridique de l'infraction en droit interne, nature de l'infraction et but, nature et degré de sévérité)²⁰⁰.

En l'espèce, elle considéra que tel était bien le cas au regard non seulement de la qualification faite par le Tribunal fédéral lui-même (l'amende pour soustraction fiscale de l'art. 129 AIFD étant « *de nature pénale* »)²⁰¹ mais également de la nature de l'infraction (les sanctions ne tendant pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice mais bien à une punition et à la dissuasion)²⁰² ainsi que de la nature et de la gravité de la sanction (les amendes atteignant concrètement CHF 3'875.85 pour la période fiscale 1981-1982 et CHF 2'882.90 pour la période fiscale 1983-1984)²⁰³.

¹⁹⁵ Arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P., § 10.

¹⁹⁶ Arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P., § 12.

¹⁹⁷ Procédant à un revirement de jurisprudence, le Tribunal administratif du canton de Zurich retint pourtant le 2 novembre 1989 qu'il était illégal d'imposer des amendes aux héritiers pour une fraude fiscale commise par le *de cuius* (Arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P., § 13).

¹⁹⁸ A l'époque, l'art. 130 al. 1 AIFD.

¹⁹⁹ Arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P., § 19. ATF 117 Ib 367.

²⁰⁰ Arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P., § 39. MACALUSO/HULLIGER, *Le droit fiscal*, p. 4, ch. II et p. 8, ch. III ; MONTI, *Le droit au silence*, p. 435, ch. 1.

²⁰¹ Arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P., § 42.

²⁰² Arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P., § 41.

²⁰³ Arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P., § 40.

Par ailleurs, se fondant sur la règle fondamentale du droit pénal selon laquelle la responsabilité pénale ne survit pas à l'auteur de l'acte délictueux, la Cour européenne des droits de l'homme retint qu'hériter de la culpabilité du *de cuius* n'était pas compatible avec la présomption d'innocence consacrée à l'art. 6 § 2 CEDH²⁰⁴.

2.1.2.2 L'arrêt E.L., R.L. et J.O.-L. c/Suisse²⁰⁵

a) Tous trois citoyens suisses domiciliés dans le canton d'Obwald, E.L., R.L. et J.O.-L. étaient respectivement la veuve, le fils et la fille de feu M. L. décédé le 7 octobre 1985. Les trois héritiers n'avaient pas répudié la succession²⁰⁶. De son vivant, M. L. était propriétaire d'une société de vente par correspondance dont il déclara en 1984 certaines sommes au fisc en soutenant qu'il s'agissait de bénéfices légalement accumulés en Allemagne à partir de spéculations et d'investissements en capital, donc non imposables en Suisse²⁰⁷.

b) Le 18 août 1989, considérant qu'à défaut de pièces justificatives, ces sommes étaient en réalité des revenus de la société non déclarés en Suisse, l'administration fiscale cantonale procéda non seulement à un rappel d'impôt mais également au prononcé d'amendes à l'endroit de E.L., R.L. et J.O.-L.²⁰⁸. Ceux-ci les contestèrent jusqu'au Tribunal fédéral, lequel, par arrêt du 22 mai 1992, renvoya la cause à la Commission cantonale de recours en matière fiscale pour fixation du montant de l'amende dans le sens des considérants en rappelant que, contrairement au *de cuius*, les héritiers n'étaient pas réellement sanctionnés mais ne faisaient que répondre du paiement de l'amende à hauteur de leur part successorale et qu'ils pouvaient s'y soustraire en répudiant la succession²⁰⁹.

²⁰⁴ Arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P., § 48. MACALUSO/HULLIGER, Le droit fiscal, p. 9s, litt. A ; MONTI, Les contraventions, p.214ss, ch. 2.2 ; OBERSON, Droit fiscal, p. 591, ch. 33.

²⁰⁵ Arrêt CourEDH du 29 août 1997, affaire E.L., R.L. et J.O.-L. c/Suisse, requête n° 20919/92 in Recueil des arrêts et décisions 1997, JAAC 61.114 (ci-après arrêt CourEDH E.L., R.L. et J.O.-L.). Rapport AJ, p. 1320s, ch. 2.1.

²⁰⁶ Arrêt CourEDH E.L., R.L. et J.O.-L., § 7, 9 et 10.

²⁰⁷ Arrêt CourEDH E.L., R.L. et J.O.-L., § 8.

²⁰⁸ Arrêt CourEDH E.L., R.L. et J.O.-L., § 11.

²⁰⁹ Arrêt CourEDH E.L., R.L. et J.O.-L., § 19. Arrêt non publié du Tribunal fédéral du 22 mai 1992 en la cause Administration fédérale des contributions c/héritier L. et Commission de recours fiscale du canton d'Obwald.

c) Saisie par A.E.L., R.L. et J.O.-L., la Cour européenne des droits de l'homme réaffirma d'une part les critères jurisprudentiels nécessaires pour décider si une personne est « accusée d'une infraction pénale » au sens de l'art. 6 CEDH (qualification juridique de l'infraction en droit interne, nature de l'infraction et but, nature et degré de sévérité)²¹⁰.

En l'espèce, elle considéra que tel était bien le cas au regard non seulement de la qualification faite par le Tribunal fédéral lui-même (l'amende pour soustraction fiscale de l'art. constituant « *une véritable sanction* » fonction de la « *culpabilité* » du contribuable fautif)²¹¹ mais également de la nature de l'infraction (les sanctions ne tendant pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice mais possédant un caractère essentiellement punitif et dissuasif)²¹² ainsi que de la nature et de la gravité de la sanction (l'amende finale atteignant concrètement CHF 5'513.80)²¹³. Par ailleurs, se fondant sur la règle fondamentale du droit pénal selon laquelle la responsabilité pénale ne survit pas à l'auteur de l'acte délictueux, la Cour européenne des droits de l'homme retint qu'hériter de la culpabilité du *de cuius* n'était pas compatible avec la présomption d'innocence consacrée à l'art. 6 § 2 CEDH²¹⁴.

2.1.3 La LIFD au 1^{er} mars 2005

Au vu des deux arrêts rendus le 29 août 1997 par la Cour européenne des droits de l'homme, le canton du Jura a déposé le 15 janvier 2001 une initiative visant l'abrogation de l'art. 179 aLIFD²¹⁵. Se fondant essentiellement sur le principe de primauté du droit international²¹⁶, la Commission des affaires juridiques du Conseil d'Etat a proposé de supprimer l'art. 179 aLIFD²¹⁷. Cette abrogation est alors intervenue avec effet au 1^{er} mars 2005²¹⁸.

²¹⁰ Arrêt CourEDH E.L., R.L. et J.O.-L., § 144. MACALUSO/HULLIGER, *Le droit fiscal*, p. 4, ch. II et p. 8, ch. III ; MONTI, *Le droit au silence*, p. 435, ch. 1.

²¹¹ Arrêt CourEDH E.L., R.L. et J.O.-L., § 47.

²¹² Arrêt CourEDH E.L., R.L. et J.O.-L., § 46.

²¹³ Arrêt CourEDH E.L., R.L. et J.O.-L., § 45.

²¹⁴ Arrêt CourEDH E.L., R.L. et J.O.-L., § 53. MACALUSO/HULLIGER, *Le droit fiscal*, p. 9s, litt. A ; MONTI, *Les contraventions*, p. 214ss, ch. 2.2 ; OBERSON, *Droit fiscal*, p. 591, ch. 33.

²¹⁵ Rapport AJ, p. 1317, ch. 1.1. CR LIFD-SANSONETTI, p. 1518, ch. 3.

²¹⁶ Art. 190 CST féd. CR LIFD-SANSONETTI, p. 1518, ch. 4.

²¹⁷ Rapport AJ, p. 1322s, ch. 2.3.2. La proposition de suppression fut évidemment la même pour l'art. 57 al. 3 aLHID qui contenait une disposition semblable à l'art. 179 aLIFD (rapport AJ, p. 1323, ch. 2.3.3).

²¹⁸ RO 2005, p. 1051s. MACALUSO/HULLIGER, *Le droit fiscal*, p. 10, litt. A ; TORRIONE, *Les infractions fiscales*, p. 956s, litt. B. Cf. pour le droit transitoire et l'intéressant problème lié aux mainlevées définitives d'opposition pendantes, Rapport AJ, p. 1323s, ch. 3 ; CR LIFD-SANSONETTI, p. 1518, ch. 5ss.

2.1.4 La LIFD au 1^{er} janvier 2010

Le 18 octobre 2006, agissant notamment dans le but d'inciter les héritiers « à remettre dans la légalité la fortune soustraite par le défunt et le rendement qu'elle produit », le Conseil fédéral a proposé de mettre en œuvre une simplification du rappel d'impôt en cas de succession²¹⁹. Sept cantons, deux partis et une association se sont prononcés en faveur de la solution d'un rappel d'impôt forfaitaire sur la fortune nouvellement déclarée avec un barème légèrement progressif pour l'impôt fédéral (de 1.5 à 2.5 %)²²⁰. Par ailleurs, quinze cantons, un parti et 2 associations se sont montrés favorables à la solution d'un rappel d'impôt limité aux trois dernières années précédant le décès du contribuable en lieu et place des dix dernières années²²¹. Enfin, deux cantons, deux partis et cinq associations ont opté pour la solution d'un rappel d'impôt calculé sur une base forfaitaire égale à un pourcentage fixe (15%) de la fortune nouvellement déclarée, cette partie étant 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 direct²²²

Le 1^{er} janvier 2010, les modifications de la LIFD et de la LHID sont entrées en vigueur, la deuxième solution prise d'un rappel d'impôt limité aux trois dernières années précédant le décès du contribuable ayant été retenue²²³.

2.2 La base légale

Pour l'essentiel, le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers repose sur les dispositions légales fédérales suivantes²²⁴, à savoir :

- l'art. 153a LIFD (rappel d'impôt simplifié pour les héritiers) ;
- l'art. 205b bis LIFD (dispositions transitoires).

²¹⁹ FF 2006, p. 8347ss, spéc. p. 8348. OBERSON, Droit fiscal, p. 589, ch. 23.

²²⁰ FF 2006, p. 8358, ch. 1.4.1, solution 1 et p. 8359, ch. 1.4.2.

²²¹ FF 2006, p. 8358, ch. 1.4.1, solution 2 et p. 8359, ch. 1.4.2.

²²² FF 2006, p. 8358, ch. 1.4.1, solution 3 et p. 8359, ch. 1.4.2.

²²³ RO 2008, p. 4453ss.

²²⁴ RO 2008, p. 4453 ; FF 2006, p. 8368s, ch. 2.1.1. S'agissant des impôts directs cantonaux et communaux (RO 2008, p. 4456 ; FF 2006, p. 8369, ch. 2.1.2), il y lieu de se référer *pro memoria* aux art. 53a LHID (rappel d'impôt simplifié pour les héritiers) et 78d LHID (dispositions transitoires).

2.3 La notion

2.3.1 La succession fiscale en général

2.3.1.1 Le texte de loi

Selon l'art. 12 al. 1 LIFD, les héritiers d'un contribuable défunt lui succèdent dans ses droits et ses obligations, répondant solidairement des impôts dus par le *de cujus* jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie²²⁵. S'agissant du conjoint survivant, il répond selon l'art. 12 al. 2 LIFD jusqu'à concurrence de sa part héréditaire et, s'il reçoit du fait de son régime matrimonial, une part du bénéfice ou de la communauté supérieure à sa part légale selon le droit suisse, jusqu'à concurrence de ce montant supplémentaire. Enfin, selon l'art. 12 al. 3 LIFD, le partenaire enregistré survivant est responsable jusqu'à concurrence de sa part héréditaire et du montant qu'il reçoit en vertu d'une convention sur les biens à forme de l'art. 25 al. 1 LPart²²⁶.

2.3.1.2 Le transfert

- a) Ainsi, la succession fiscale se traduit par le transfert aux héritiers essentiellement :
- de l'obligation de paiement de l'ensemble des impôts dus et non encore acquittés par le défunt, y compris les impôts afférents à des périodes fiscales n'ayant pas encore fait l'objet d'une taxation et les éventuels rappels d'impôt²²⁷. En dérogation au principe de la responsabilité solidaire des héritiers sur l'ensemble de leur patrimoine pour la totalité des dettes du défunt au jour du décès²²⁸, l'art. 12 al. 1 LIFD restreint cette responsabilité à la part héréditaire (y compris les avancements d'hoirie)²²⁹ alors que,

²²⁵ CR LIFD-SALOME, ad art. 12 LIFD, p. 155s, ch. 3ss.

²²⁶ Selon cette disposition, les partenaires peuvent convenir d'une réglementation spéciale sur les biens pour le cas de dissolution du partenariat enregistré. Ils peuvent notamment convenir que les biens seront partagés selon les règles du régime de la participation aux acquêts des art. 196ss CC. Cf. pour de plus amples développements FOUTOULAKIS/GABELLON, *Le régime des biens*, p. 909ss, spéc. p. 921, ch. 2 litt. a.

²²⁷ CR LIFD-SALOME, ad art. 12 LIFD, p. 156, ch. 7.

²²⁸ Art. 560 al. 2 et 603 al. 1 CC. BERDOZ/BUGNON, *La procédure mixte*, p. 569, ch. 1.36.

²²⁹ CR LIFD-SALOME, ad art. 12 LIFD, p. 156, ch. 8.

s'agissant de l'époux survivant, l'art. 12 al. 2 LIFD²³⁰ limite cette même responsabilité à la part héréditaire augmentée de la part du bénéficiaire ou de la communauté supérieure à la part légale selon le droit suisse²³¹ ;

- de tous les droits et de toutes les obligations de procédure du *de cuius* au jour du décès, notamment dans la procédure de taxation ordinaire (art. 124ss LIFD), dans la procédure de réclamation (art. 132ss LIFD), dans la procédure de recours (art. 140ss LIFD), dans la procédure de révision (art. 147ss LIFD) et dans la procédure de rappel d'impôt (art. 151ss LIFD)²³².

b) *A contrario*, lorsqu'un héritier répudie la succession²³³ ou s'il perd d'une autre manière la qualité d'héritier²³⁴, il n'est plus le successeur du défunt, de sorte qu'il ne peut plus être tenu pour responsable des dettes de celui-ci envers le fisc²³⁵.

2.3.1.3 L'assujettissement

a) La succession fiscale n'intervient que pour autant que le défunt ait été assujéti à l'impôt en Suisse de manière illimitée (art. 3 et 6 al. 1 LIFD) ou de manière limitée (art. 4, 5 et 6 al. 2 LIFD)²³⁶. A cet égard, l'imposition à la source est précisément prévue pour certains cas d'assujettissement limité (art. 5 al. 1 et 91ss LIFD). L'obligation de payer l'impôt à la source incombe alors au débiteur des prestations imposables (art. 100 LIFD)²³⁷, de sorte que le contribuable et ses héritiers n'ont en principe pas de responsabilité pour ce qui est de l'impôt fédéral direct²³⁸.

²³⁰ FF 2006, p. 8354, ch. 1.2.3, lequel précise à juste titre qu'ensuite de la dissolution du mariage liée au décès du conjoint, la responsabilité conjointe de l'art. 13 al. 1 LIFD ne s'applique plus.

²³¹ CR LIFD-SALOME, ad art. 12 LIFD, p. 157, ch. 11s. L'on rappellera que, par contrat, les époux peuvent en effet convenir d'une répartition du bénéfice (art. 216 al. 1 CC) ou de la communauté de biens (art. 241 al. 2 CC) autre que par moitié.

²³² FF 2006, p. 8354, ch. 1.2.3. CR LIFD-SALOME, ad art. 12 LIFD, p. 155, ch. 3 et ch. 6, rappelle qu'en revanche, le transfert des droits et obligations de procédure ne passent pas aux héritiers lorsque la succession est administrée d'office (art. 554s CC). Cf. également BERDOZ/BUGNON, La procédure mixte, p. 570, ch. 1.

²³³ Art. 566ss CC.

²³⁴ L'on songera par exemple aux cas d'exhérédation par disposition pour cause de mort de l'art. 477 CC (ATF 64 II 337, JdT 1939 I 66) ou aux cas d'indignité d'être héritier ou d'acquiescer par disposition pour cause de mort selon l'art. 540 al. 1 CC (ATF 132 III 305, JdT 2006 I 269).

²³⁵ Informations fiscales CSI, p. 13s, ch. 1.7.

²³⁶ FF 2006, p. 83555, ch. 1.2.4. MONOD, Nouveautés, p. 72, ch. 2.1.

²³⁷ CR LIFD-PEDROLI, ad art. 100 LIFD, ch. 1ss, lequel précise que la retenue de l'impôt à la source implique une substitution fiscale en ce sens que le débiteur de la prestation imposable a les obligations

b) Par ailleurs, s'agissant des cas d'assujettissement limité ne donnant pas lieu à une obligation de prélever l'impôt à la source (art. 4 al. 1 litt. a à d LIFD), la découverte de revenus ou d'éléments de fortune non déclarés en Suisse n'aurait éventuellement d'effet que sur le taux d'imposition applicable (art. 7 al. 2 LIFD)²³⁹.

Toutefois, les héritiers d'un contribuable pourraient théoriquement être amenés à reprendre la responsabilité solidaire du *de cuius* pour le paiement de l'impôt par certains contribuables assujettis de manière limitées en Suisse²⁴⁰ tels que l'associé domicilié à l'étranger d'une société simple, d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite sise en Suisse (art. 13 al. 3 litt. b LIFD)²⁴¹, le commerçant ou l'intermédiaire domicilié à l'étranger pour l'acquisition ou l'aliénation d'un immeuble sis en Suisse (art. 13 al. 3 litt. c LIFD)²⁴² ou le contribuable domicilié à l'étranger pour l'aliénation ou la réalisation en qualité de liquidateur d'entreprises ou d'établissements stables d'un immeuble sis en Suisse ou de créances garanties par un tel immeuble (art. 13 al. 3 litt. d LIFD)²⁴³.

2.3.2 Le rappel d'impôt simplifié en particulier

2.3.2.1 Le principe

Désormais, le nouvel art. 153 aLIFD permet aux héritiers – à certaines conditions que nous examinerons plus avant²⁴⁴ – de bénéficier d'une procédure de perception réduite du rappel d'impôt dû sur les éléments de fortune ou/et de revenu soustraits par le défunt (rappel d'impôt simplifié)²⁴⁵.

formelles et matérielles liées au rapport juridique d'impôt en lieu et place du contribuable. Cf. également BERDOZ/BUGNON, La procédure mixte, p. 671, ch. 5.2 et p. 688s, ch. 4.2.

²³⁸ FF 2006, p. 83555, ch. 1.2.4., lequel rappelle que c'est également le cas pour les impôts directs cantonaux et communaux (art. 37 LHID) sous réserve, au niveau intercantonal, d'une certaine responsabilité à forme de l'art. 38 al. 3 LHID du contribuable imposé à la source. Cf. également BERDOZ/BUGNON, La procédure mixte, p. 557ss, ch. 1.3.

²³⁹ FF 2006, p. 83555, ch. 1.2.4.

²⁴⁰ FF 2006, p. 83555, ch. 1.2.4.

²⁴¹ La responsabilité solidaire se limite alors à la part sociale des associés domiciliés en Suisse

²⁴² La responsabilité solidaire se limite alors à 3% du prix de vente.

²⁴³ La responsabilité solidaire se limite alors au produit net.

²⁴⁴ Cf. ch. 2.6 *infra*.

²⁴⁵ MONOD, Nouveautés, p. 72, ch. 2.1.

2.3.2.2 La nature

A l'instar du rappel d'impôt ordinaire²⁴⁶, le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers s'inscrit dans une pure procédure fiscale tendant à prélever par une nouvelle taxation les impôts qui n'ont, à tort, pas été prélevés par l'administration fiscale au cours de la taxation ordinaire²⁴⁷. Dans cette mesure, il ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt et ne constitue donc pas une « accusation en matière pénale » au sens de l'art. 6 CEDH. Qu'il soit connexe à une procédure pénale fiscale n'y change rien²⁴⁸. Partant, la responsabilité des héritiers dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt pour une dette du défunt n'est pas contraire à la CEDH²⁴⁹.

2.4 Le sujet

Chacun des héritiers peut requérir personnellement et sans devoir procéder conjointement avec les autres héritiers le bénéfice du rappel d'impôt simplifié (art. 153a al. 1 LIFD). Il est même légitimé à agir sans le consentement de ceux-ci²⁵⁰. Par ailleurs, l'exécuteur testamentaire²⁵¹ et l'administrateur de la succession²⁵² peuvent également demander un rappel d'impôt simplifié (art. 153a al. 4 LIFD), le cas échéant sans l'accord des héritiers²⁵³. Cette solution semble se justifier aussi bien au regard de la *ratio legis*²⁵⁴ que du devoir de gestion de la succession²⁵⁵ ou de la responsabilité solidaire de l'exécuteur testamentaire et de l'administrateur de la succession pour les impôts du défunt (art. 13 al. 4 LIFD)²⁵⁶.

²⁴⁶ FF 2006, p. 8368, ch. 2.1.1, ad art. 151 LIFD.

²⁴⁷ CR LIFD-CASANOVA, ad art. 151 LIFD, p. 1353, ch.1; OBERSON, Droit fiscal, p. 560s, ch. 7 ; OBERSON, Le contentieux, p. 811, litt. A ; TORRIONE, Les infractions fiscales, p. 1114, ch. 2.

²⁴⁸ ATF 121 II 257 consid. 4b. BERDOZ/BUGNON, La procédure mixte, p. 651, ch.1 ; CR LIFD-CASANOVA, ad art. 151 LIFD, p. 1353, ch.1; CASANOVA, Le rappel d'impôt, p. 10, litt. A et p. 22, litt. A ; OBERSON, Le contentieux, p. 811, litt. A.

²⁴⁹ Arrêt CourEDH A.P., M.P. et T.P., § 46 : « *La Cour relève que le recouvrement auprès des requérants des impôts impayés ne saurait prêter à discussion, ce qui n'a d'ailleurs pas été le cas. Elle trouve à vrai dire normal que les dettes fiscales, à l'instar des autres dettes contractées par le de cujus, soient réglées par prélèvement sur la masse successorale* ».

²⁵⁰ FF 2006, p. 8368, ch. 2.1.1, ad art. 153a al. 1 et 2 LIFD. OBERSON, Droit fiscal, p. 562, ch. 13 ; OBERSON, Le contentieux, p. 815, litt. B.

²⁵¹ Art. 517s CC.

²⁵² Art. 554s CC.

²⁵³ FF 2006, ch. 2.1.1, p. 8369, ad art. 153a al. 4 LIFD. OBERSON, Droit fiscal, p. 562, ch. 13 ; OBERSON, Le contentieux, p. 815, litt. B, mentionne qu'en cas de conflit entre un exécuteur testamentaire et des héritiers refusant l'annonce d'un rappel simplifié, la doctrine propose la résiliation du mandat pour le mandataire comme seule voie possible.

²⁵⁴ FF 2006, p. 8348 : « *les mesures proposées devraient se traduire par une augmentation des recettes à court et moyen terme* ».

2.5 L'objet

Le rappel d'impôt simplifié tel qu'institué par la LIFD ne concerne que l'impôt fédéral direct sur le revenu²⁵⁷. Tous les autres impôts et taxes tels que la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt anticipé, les impôts sur les successions et sur les donations ou les cotisations AVS/AI ne sont pas visés par ces modifications²⁵⁸.

2.6 Les conditions

2.6.1 La première condition : l'absence de liquidation officielle de la succession ou de liquidation de la succession selon les règles de la faillite²⁵⁹

Sous réserve d'acceptation par l'un d'entre eux, les héritiers peuvent requérir la liquidation officielle de la succession au lieu de répudier celle-ci ou de l'accepter sous bénéfice d'inventaire. Dans ce cas, ils ne répondent pas des dettes de la succession, notamment des dettes fiscales. Partant, le fisc n'a aucune raison de réduire sa créance en faveur des héritiers²⁶⁰. Dès lors, en cas de liquidation officielle ou de liquidation de la succession par la voie de la faillite, le bénéfice de l'art. 153a LIFD est exclu (art. 153a al. 4 LIFD).

2.6.2 La deuxième condition : l'ignorance par l'autorité fiscale de la soustraction²⁶¹

Le rappel d'impôt simplifié ne sera accordé que pour la seule déclaration d'éléments de la fortune ou du revenu dont les autorités fiscales ne connaissaient pas l'existence²⁶².

²⁵⁵ Art. 518 al. 2 CC.

²⁵⁶ La responsabilité solidaire se limite toutefois au montant qui doit être affecté au paiement de l'impôt selon l'état de la succession au jour du décès, la preuve libératoire prise des soins commandés par les circonstances étant en outre réservée.

²⁵⁷ FF 2006, p. 8348. MONOD, p. 71, ch. 1. La dénonciation spontanée telle qu'instituée par la LHID ne concerne *pro memoria* que les soustractions d'impôts cantonaux et communaux sur le revenu, sur la fortune et sur les gains immobiliers.

²⁵⁸ Cf. ch. 1.5 *supra*.

²⁵⁹ Art. 153a al. 3 LIFD.

²⁶⁰ Art. 593 CC. FF 2006, p. 8369, ch. 2.1.1, ad art. 153a al. 3 pLIFD

²⁶¹ Art. 153a al. 1 litt. a LIFD.

²⁶² Cf. ch. 1.6.2 *supra*.

Ainsi, 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 dix ans²⁶³.

2.6.3 La troisième condition : la collaboration sans réserve avec l'administration²⁶⁴

2.6.3.1 Le contenu de l'obligation

Les héritiers sont tenus de s'acquitter pleinement de leur obligation de collaborer à l'inventaire en application de l'art. 157 LIFD²⁶⁵, c'est-à-dire²⁶⁶ :

- de donner, conformément à la vérité, tous renseignements utiles à la détermination des éléments imposables ayant appartenu au défunt (al. 1 litt. a) ;
- de produire tous les livres, pièces justificatives, relevés de situation ou autres documents permettant d'établir l'état de la succession (al. 1 litt. b) ;
- de donner accès à tous les locaux et meubles dont disposait le défunt (al. 1 litt. c)²⁶⁷ ;
- de permettre la visite de leurs propres locaux et meubles dans la mesure où ils faisaient ménage commun avec le défunt ou/et avaient la garde ou l'administration de certains biens (al. 2)²⁶⁸ ;
- d'informer l'autorité compétente dans les dix jours de l'existence de biens successoraux ne figurant pas dans l'inventaire mais dont ils auraient appris l'existence (al. 3)²⁶⁹ ;
- de faire en sorte que l'un au moins des héritiers ayant l'exercice des droits civils assiste à l'inventaire (al. 4)²⁷⁰.

²⁶³ FF 2006, p. 8368, ch. 2.1.1, ad art. 153a al. 1 et 2 pLIFD. Cf. ch. 1.6.2 *supra*, en particulier ch. 1.6.2.1 pour ce qui concerne l'éventuelle bonne foi du contribuable.

²⁶⁴ Art. 153a al. 1 litt. b LIFD.

²⁶⁵ Cette obligation découle du reste elle-même de la succession fiscale (art. 12 LIFD).

²⁶⁶ FF 2006, p. 8368, ch. 2.1.1, ad art. 153a al. 1 et 2 pLIFD; Circulaire AFC 19, p. 8, litt. D. CR LIFD-BUGNON, ad art. 157 LIFD, p. 1393, ch. 1.

²⁶⁷ CR LIFD-BUGNON, ad art. 157 LIFD, p. 1394, ch. 2.

²⁶⁸ CR LIFD-BUGNON, ad art. 157 LIFD, p. 1394, ch. 2.

²⁶⁹ CR LIFD-BUGNON, ad art. 157 LIFD, p. 1394, ch. 4.

²⁷⁰ CR LIFD-BUGNON, ad art. 157 LIFD, p. 1394, ch. 5.

2.6.3.2 L'étendue de l'obligation

a) A la rigueur du texte de loi, les héritiers sont tenus de collaborer sans réserve (art. 153a al. 1 litt. b LIFD). Toutefois, comme le relève une partie de la doctrine, l'obligation de collaborer est régie par le principe de proportionnalité en ce sens qu'elle n'existe que dans la mesure où le document, le renseignement ou la preuve demandée est nécessaire pour l'établissement d'un inventaire correct et complet. Partant, les exigences de l'autorité fiscale doivent être adaptées à chaque situation de manière à limiter l'atteinte étatique à la sphère privée²⁷¹.

b) Par ailleurs, une partie de la doctrine considère que, dans le cadre de l'inventaire des biens du défunt, les héritiers ne devraient en principe pas pouvoir invoquer le secret professionnel ou le secret de fonction pour déroger à leur obligation de collaboration²⁷². En revanche, s'agissant du secret professionnel légal²⁷³, l'obligation devrait être examinée sous l'angle de la proportionnalité²⁷⁴.

2.6.3.3 Les sanctions pénales

Indépendamment du refus de la procédure de rappel d'impôt simplifiée, la violation de l'art. 157 LIFD exposerait les héritiers récalcitrants alternativement :

- à une amende pour violation des obligations de procédure (art. 174 al. 2 litt. c LIFD)²⁷⁵ ;
- à une amende pour dissimulation ou distraction tentée ou consommée de biens successoraux dans la procédure d'inventaire (art. 178 al. 1 et 3 LIFD)²⁷⁶.

²⁷¹ BELLANGER, Les principes, p. 137s, ch. 5 ; BERDOZ/BUGNON, La procédure mixte, p. 655ss, ch. 3.2s et p. 707s, ch. 2 ; CR LIFD-BUGNON, ad art. 157 LIFD, p. 1394, ch. 3.

²⁷² CR LIFD-BUGNON, ad art. 157 LIFD, p. 1394, ch. 6.

²⁷³ Tel que celui des ecclésiastiques, des avocats, des défenseurs en justice, des notaires, des contrôleurs astreints au secret en application du Code des obligations, des médecins, des dentistes, des chiropraticiens, des pharmaciens, des sages-femmes, des psychologues et des auxiliaires (art. 321 ch. 1 CP) ou des banques (art. 47 LB), bourses et négociants en bourse (art. 43 LBVM).

²⁷⁴ CR LIFD-BUGNON, ad art. 157 LIFD, p. 1394, ch. 6 ; BERDOZ/BUGNON, La procédure mixte, p. 658ss, ch. 3.4 et p. 712, ch. 3.

²⁷⁵ Circulaire AFC 19, p. 10, litt. G ; Circulaire AFC 21, p. 9ss, ch.1. CR LIFD-BUGNON, ad art. 157 LIFD, p. 1394, ch. 3 ; BERDOZ/BUGNON, La procédure mixte, p. 718, ch. 4 ; TORRIONE, Les infractions fiscales, p. 1075s, litt. A.

S'agissant de cette deuxième hypothèse, l'on mentionnera que, par concours imparfait ou improprement dit, l'infraction de l'art. 174 al. 2 litt. c LIFD serait alors absorbée par l'infraction de l'art. 178 LIFD²⁷⁷. Il en irait probablement de même pour un concours entre l'art. 178 LIFD et l'art. 57 al. 4 LIFD, celui-là absorbant celui-ci dans la mesure où les deux dispositions ont pour bien juridique protégé la bonne administration de la justice fiscale²⁷⁸. En revanche, il y aurait évidemment concours parfait entre la soustraction à l'impôt cantonal²⁷⁹ sur les successions et l'art. 178 LIFD²⁸⁰.

2.6.4 La quatrième condition : les efforts tendant à acquitter le rappel d'impôt dû²⁸¹

a) Les héritiers qui ne font pas sérieusement le nécessaire pour régler leur dette fiscale, notamment en laissant traîner les choses jusqu'à la mise en œuvre d'une poursuite, ne pourront pas bénéficier de la réduction liée rappel d'impôt simplifiée²⁸². Dans une telle hypothèse, il y aurait alors lieu de les astreindre à un rappel d'impôt ordinaire (art. 151ss LIFD) en ce sens qu'ils seraient tenus de payer le rappel d'impôt et les intérêts moratoires sur les dix dernières années (art. 152 LIFD).

b) En revanche et à l'instar de ce qui prévaut pour la dénonciation spontanée²⁸³, le bénéfice du rappel d'impôt simplifié devrait être maintenu dans l'hypothèse où, malgré ses efforts, les contribuables n'auraient pas les moyens suffisants pour acquitter le rappel d'impôt dû et se verraient contraint de requérir des facilités de paiement (art. 166 LIFD) voire une remise de l'impôt (art. 167ss LIFD).

²⁷⁶ Dans une telle hypothèse, il paraîtrait particulièrement douteux que l'héritier puisse encore valablement tenter de bénéficier d'une première dénonciation spontanée non punissable à forme de l'art. 178 al. 4 LIFD dans la mesure où la condition prise de la collaboration sans réserve avec l'autorité fiscale de l'art. 178 al. 4 litt. b LIFD ne serait elle-même pas remplie.

²⁷⁷ CR LIFD-SANSONETTI, ad art. 179 LIFD, p. 1518, ch. 17 et p. 1555, ch. 44 ; FAVRE/PELLET/STOUDMANN, Code pénal annoté, ad art. 49 CP, p. 181, ch. 1.12 ; MONTI, Contraventions fiscales, p. 225, ch. 6.

²⁷⁸ MONTI, Contraventions fiscales, p. 226, ch. 6, réserve, d'une part, l'appréciation d'une mise en danger des créances fiscales futures (concours parfait) et, d'autre part, le cas théorique où deux inventaires fiscaux de droit respectivement fédéral et cantonal seraient dressés (concours réel).

²⁷⁹ Par exemple art. 68 LMSD-VD.

²⁸⁰ CR LIFD-SANSONETTI, ad art. 179 LIFD, p. 1518, ch. 18 et ad art. 186, p. 1555, ch. 44. FAVRE/PELLET/STOUDMANN, Code pénal annoté, ad art. 59 CP, p. 179, ch. 1.8 ; MONTI, Contraventions fiscales, p. 226, ch. 6.

²⁸¹ Art. 153a al. 1 litt. c LIFD.

²⁸² FF 2006, ch. 2.1.1, p. 8368, ad art. 153a al. 1 et 2 pLIFD. Cf. ch. 1.6.4 *supra*.

²⁸³ Cf. ch. 1.6.4 *supra*.

Néanmoins, au regard des possibilités de répudiation par déclaration des héritiers²⁸⁴, de répudiation par présomption liée à une insolvabilité notoire ou constatée²⁸⁵ et d'acceptation sous bénéfice d'inventaire²⁸⁶, ce cas de figure nous paraît être éminemment théorique.

c) S'agissant du cas où, du vivant du contribuable, un rappel d'impôt ordinaire a été notifié, cette dette fait partie de la succession comme toutes les autres dettes du *de cujus*. Il n'y a dès lors pas lieu à réduction à forme de l'art. 153a al. 2 LIFD²⁸⁷. Toutefois, si ce montant ne comprend pas d'autres éléments de revenu ou de fortune dont les autorités fiscales n'auraient pas eu connaissance du vivant du contribuable, le rappel d'impôt simplifié demeure ouvert aux héritiers dans cette mesure complémentaire²⁸⁸. L'impôt sera alors dû pour partie selon le rappel ordinaire notifié au défunt de son vivant (art. 151ss LIFD) et pour partie selon le rappel d'impôt simplifié requis par les héritiers (art. 153a LIFD)²⁸⁹.

2.7 La forme

a) Au regard de l'art. 153a LIFD et à l'instar de ce qui prévaut pour la dénonciation spontanée²⁹⁰, la demande de rappel simplifié pour les héritiers n'est soumise à aucune forme particulière, de sorte que même la mention de « rappel simplifié » n'est pas exigée. Elle peut être ainsi adressée à l'autorité fiscale par écrit, par courriel, par télécopie, oralement ou par téléphone. Il est toutefois évident que, pour des questions de preuve, la forme écrite et le pli recommandé devraient être privilégiés. Enfin, pour autant que les héritiers y soient précisément désignés, elle peut également être effectuée par l'intermédiaire d'un mandataire tel qu'un avocat ou un conseil fiscal et, naturellement, par l'administrateur de la succession et l'exécuteur testamentaire (art. 153a al. 4 LIFD).

²⁸⁴ Art. 566 al. 1 CC.

²⁸⁵ Art. 566 al. 2 CC.

²⁸⁶ Art. 580 al. 1 CC.

²⁸⁷ FF 2006, ch. 2.1.1, p. 8368, ad art. 153a al. 1 et 2 pLIFD.

²⁸⁸ FF 2006, ch. 2.1.1, p. 8368s, ad art. 153a al. 1 et 2 pLIFD.

²⁸⁹ FF 2006, ch. 2.1.1, p. 8369, ad art. 153a al. 1 et 2 pLIFD.

²⁹⁰ Cf. ch. 1.7 *supra*.

b) En revanche, une fois saisie de la demande de rappel d'impôt simplifiée, l'autorité fiscale compétente²⁹¹ se doit d'aviser le contribuable par écrit de manière brève mais non équivoque de l'ouverture de la procédure, de l'objet de celle-ci et des périodes concernées (art. 153 al. 1 LIFD)²⁹².

2.8 Les effets

2.8.1 La conséquence générale

Dans la mesure où toutes les conditions légales sont remplies²⁹³, le rappel d'impôt sera calculé sur les seules trois périodes fiscales précédant l'année du décès conformément aux dispositions sur la taxation ordinaire et perçu avec les intérêts moratoires.

2.8.2 L'articulation avec la dénonciation spontanée

Un problème pourrait se poser pour le cas (vraisemblablement peu fréquent en pratique) où un contribuable hériterait d'avoirs non déclarés par le *de cuius* sans emprunter la voie de la procédure de rappel d'impôt simplifié avant, quelques années plus tard, de se dénoncer pour sa propre soustraction d'impôt. Dans une telle hypothèse, la portée temporelle ordinaire du rappel d'impôt (dix ans²⁹⁴) vaudrait-elle également pour les avoirs non déclarés dévolus à l'héritier, c'est-à-dire en lieu et place de la portée temporelle réduite (trois ans²⁹⁵) ?

Il nous apparaît que, dans un tel cas de figure²⁹⁶, le contribuable ne serait déjà pas forclos en vertu de l'art. 153a LIFD, le texte légal ne prévoyant aucun délai de prescription ou de péremption. Par ailleurs, s'agissant d'une dénonciation spontanée partielle, il conviendrait de distinguer selon que l'auteur a agi dans un dessein de dissimulation tactique ou par pure

²⁹¹ ATF 121 II 273, consid. 1b, RDAF 1997 II 180.

²⁹² StE 1986 B 101.8 n° 3, consid. 1a. CASANOVA, Le rappel d'impôt, p. 15, litt. B.

²⁹³ Cf. ch. 2.6 *supra*.

²⁹⁴ Cf. ch. 1.6.3.1 *supra*.

²⁹⁵ Cf. ch. 2.8.1 *supra*.

²⁹⁶ Il est évident que le problème ne se posera pas si l'auteur signale dans sa première déclaration spontanée aussi bien les avoirs non déclarés par le *de cuius* que sa propre soustraction d'impôt et que les conditions légales sont réunies pour l'octroi des deux privilèges.

inattention²⁹⁷. Dans le premier cas, n'étant pas remplie, la condition prise de la collaboration sans réserve avec l'administration pour déterminer les éléments de la fortune et du revenu soustraits devrait faire obstacle aussi bien à l'exemption de peine (art. 175 al. 3 litt. b LIFD) qu'à la perception réduite du rappel d'impôt (art. 153a al. 1 litt. b LIFD). Dans le second cas, l'intégralité des conditions étant par ailleurs réunies, l'héritier devrait néanmoins pouvoir bénéficier de la portée temporelle réduite du rappel d'impôt simplifié.

2.8.3 La disposition transitoire

Le Message du 18 octobre 2006 a envisagé plusieurs solutions dont celle du décès du contribuable (c'est-à-dire le jour de l'ouverture de la succession)²⁹⁸, celle du jour de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt contre le contribuable ou celle de la notification des autorités fiscales aux héritiers de l'ouverture ou de la prochaine ouverture d'une procédure de rappel d'impôt contre le défunt²⁹⁹. Toutefois, dans la mesure où le jour du décès constitue une échéance qui peut généralement être déterminée fiscalement et avec certitude³⁰⁰, la première solution a été retenue³⁰¹.

Partant, les dispositions sur le rappel d'impôt simplifié ne valent que pour les successions ouvertes dès le 1^{er} janvier 2010 (art. 205b bis LIFD *a contrario*).

2.9 L'intérêt financier des héritiers

Procédant à un certain nombre de calculs basés sur la charge fiscale des cantons de Berne, du Jura, de Zoug et de Zurich, le Message du 18 octobre 2006 mentionne qu'au bénéfice de la limite prise des trois dernières périodes fiscales (rappel simplifié d'impôt) en lieu et place des dix dernières années (rappel ordinaire d'impôt), la nouvelle réglementation diminuerait d'environ 2/3 la somme du rappel d'impôt et des intérêts moratoires due par les héritiers³⁰².

²⁹⁷ Cf. ch. 1.6.3.4 *supra*.

²⁹⁸ Art. 537 al. 1 CC.

²⁹⁹ FF 2006, p. 8369, ch. 2.1.1, ad art. 220a pLIFD.

³⁰⁰ « Dans ce monde, il n'y a rien d'assuré que la mort et les impôts » (Benjamin Franklin, Lettres, 1779).

³⁰¹ FF 2006, p. 8369, ch. 2.1.1, ad art. 220a pLIFD.

³⁰² FF 2006, p. 8363s, ch. 1.5.3 et 1.5.3.1.

Conclusion

En tentant de mettre en avant un certain nombre de problèmes aussi théoriques que pratiques, le présent mémoire se veut illustratif du fossé qui peut parfois séparer la douce cohésion apparente de certaines institutions juridiques et l'aspérité concrète du terrain humain que pratiquent régulièrement aussi bien les administrations fiscales que les mandataires professionnels.

Le résultat nous semble être d'autant plus flagrant qu'en l'état, la jurisprudence fédérale et cantonale est encore peu abondante en la matière, rendant parfois peu prévisibles les conséquences juridiques de certains comportements du contribuable – pour ne pas dire de l'auteur. L'on songera en particulier à la dénonciation spontanée partielle. Paradoxalement, il s'agit là encore d'une certaine richesse offerte aux praticiens dans la mesure où les solutions se doivent encore de reposer sur le fruit d'une réflexion personnelle et d'une casuistique administrative en lieu et place d'une jurisprudence confirmée de longue date.

Table des matières

Résumé	2
Sommaire	3
Abréviations	4
1 La dénonciation spontanée non punissable	5
1.1 Le contexte historique	5
1.1.1 La LIFD au 1 ^{er} janvier 1995	5
1.1.2 La LIFD au 1 ^{er} janvier 2010	5
1.2 La base légale	6
1.3 La notion	6
1.3.1 La nature pénale.....	6
1.3.2 Les différences avec le droit pénal commun	8
1.3.2.1 L’appréciation du repentir sincère en droit pénal commun.....	8
1.3.2.2 L’appréciation du repentir sincère en droit pénal fiscal	8
1.4 Le sujet.....	9
1.5 L’objet.....	10
1.6 Les conditions	10
1.6.1 La première condition : une première dénonciation spontanée	10
1.6.1.1 Matériellement	10
1.6.1.2 Formellement	12
1.6.2 La deuxième condition : l’ignorance par l’autorité fiscale de la soustraction	12
1.6.2.1 La notion	12
1.6.2.2 La jurisprudence du Tribunal fédéral	14
1.6.2.3 La pratique du canton de Nidwald	15
1.6.2.4 Le droit allemand	16
1.6.3 La troisième condition : la collaboration sans réserve avec l’administration	17
1.6.3.1 La notion	17

1.6.3.2	La portée.....	18
1.6.3.3	La pratique du canton du Valais.....	20
1.6.3.4	La pratique du canton de Thurgovie.....	21
1.6.3.5	Le droit allemand	22
1.6.3.6	Le droit italien	22
1.6.4	La quatrième condition : les efforts tendant à acquitter le rappel d'impôt dû	22
1.7	La forme	23
1.7.1	Le texte de loi	23
1.7.2	La jurisprudence du Tribunal fédéral	24
1.7.3	Les pratiques cantonales.....	24
1.7.3.1	La pratique du canton de Zurich.....	24
1.7.3.2	La pratique du canton du Valais.....	25
1.7.3.3	La pratique du canton de Thurgovie.....	25
1.7.3.4	La pratique d'autres cantons	25
1.8	Les effets	25
1.8.1	En relation avec la soustraction d'impôt	25
1.8.1.1	Les conséquences générales.....	25
1.8.1.2	L'instigation, la complicité et la participation.....	26
1.8.1.3	Les personnes morales	27
1.8.1.4	Les époux	30
1.8.1.5	Le moment de l'exemption	31
1.8.2	En relation avec les crimes et délits.....	32
1.8.2.1	Les conséquences générales.....	32
1.8.2.2	Le détournement de l'impôt à la source	33
1.8.2.3	Les infractions pénales de droit commun.....	33
1.8.2.4	Le moment de l'exemption	35
1.8.3	En relation avec les autres impôts et taxes	35

1.9	L'intérêt financier du contribuable.....	35
2	Le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers.....	36
2.1	Le contexte historique.....	36
2.1.1	La LIFD au 1 ^{er} janvier 1995.....	36
2.1.2	Les deux arrêts de la CEDH du 29 août 1997.....	36
2.1.2.1	L'arrêt A.P., M.P. et T.P. c/Suisse.....	36
2.1.2.2	L'arrêt E.L., R.L. et J.O.-L. c/Suisse.....	38
2.1.3	La LIFD au 1 ^{er} mars 2005.....	39
2.1.4	La LIFD au 1 ^{er} janvier 2010.....	40
2.2	La base légale.....	40
2.3	La notion.....	41
2.3.1	La succession fiscale en général.....	41
2.3.1.1	Le texte de loi.....	41
2.3.1.2	Le transfert.....	41
2.3.2	Le rappel d'impôt simplifié en particulier.....	43
2.3.2.1	Le principe.....	43
2.3.2.2	La nature.....	44
2.4	Le sujet.....	44
2.5	L'objet.....	45
2.6	Les conditions.....	45
2.6.1	La première condition : l'absence de liquidation officielle de la succession ou de liquidation de la succession selon les règles de la faillite.....	45
2.6.2	La deuxième condition : l'ignorance par l'autorité fiscale de la soustraction.....	45
2.6.3	La troisième condition : la collaboration sans réserve avec l'administration.....	46
2.6.3.1	Le contenu de l'obligation.....	46
2.6.3.2	L'étendue de l'obligation.....	47
2.6.3.3	Les sanctions pénales.....	47

2.6.4	La quatrième condition : les efforts tendant à acquitter le rappel d'impôt dû	48
2.7	La forme	49
2.8	Les effets	50
2.8.1	La conséquence générale	50
2.8.2	L'articulation avec la dénonciation spontanée	51
2.8.3	La disposition transitoire	51
2.9	L'intérêt financier des héritiers.....	51
	Conclusion.....	53
	Table des matières	53
	Bibliographie	57
	Références supplémentaires	60

Bibliographie

- AGNER Peter/JUNG Beat/STEINMANN Gotthard, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Schulthess Verlag, Zurich 2001 (cité : Commentaire LIFD).
- BELLANGER François, Les principes constitutionnels et de procédure applicables en droit fiscal, *in* Les procédures en droit fiscal, Editions Haupt, Berne 1997, 3ème édition 2015, p. 61ss (cité : Les principes).
- BENZ Rolf, Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern : Zehn echte und vermeintlichen Tatbestandsmerkmale, *in* StR 66/2011, p. 182ss (cité : Die Gültigkeitsvoraussetzungen).
- BERDOZ Denis/BUGNON Marc, La procédure mixte en matière d'impôts directs, *in* Les procédures en droit fiscal, Editions Haupt, Berne 1997, 3ème édition 2015, p. 537ss (cité : La procédure mixte).
- BIRRI Jürg/SCHLICHTING Lars/ZUEND Philipp, EAR : L'importance de régulariser des avoirs non déclarés, *in* L'expert-comptable suisse 5/15, p. 415ss (cité : EAR).
- BUGNON Marc, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2008, p. 1364ss (cité : CR LIFD-BUGNON).
- CASANOVA Hugo, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2008, p. 1305ss (cité : CR LIFD-CASANOVA).
- CASANOVA Hugo, Le rappel d'impôt, *in* RDAF 1999 II p. 3ss, (cité : Le rappel d'impôt).
- CORBOZ Bernard, Les infractions en droit suisse, Volume II, Stämpfli Editions SA, Berne 2010 (cité : Les infractions).
- CORNU Laurence, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, Les limites imposées par les principes généraux du droit, Schulthess Médias Juridiques, Genève, Zurich, Bâle 2014 (cité : Théorie de l'évasion fiscale).
- DERKSEN Hans Peter, Ermittlung des Umfangs hinterzogener Steuern in Steuerstrafverfahren, *in* L'expert-comptable suisse 61 (1987), p. 499ss (cité : Ermittlung).
- DONATSCH Andreas/FREI Mirjam, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, *in* StR 65/2010, p. 12ss (Steuerstrafrecht).
- FAVRE Christian/PELLET Marc/STOUDMANN Patrick, Code pénal annoté, Editions Bis et Ter Snc Favre, PELLET & Stoudmann, Lausanne 2011 (cité : Code pénal annoté).
- FOUNTOULAKIS Christiana/GABELLON Adrien, Le régime des biens des partenaires enregistrés, *in* FamPra.ch 2013, p. 909ss (cité : Le régime des biens).

- FRANCIOLI Aurelio/PINELLI Martino, La regolarizzazione in Ticino dei capitali non dichiarati : l'istituto dell'autodenuncia et le sue conseguenze, *in* *Novità fiscali* 10/2013, p. 4ss (cité : La regolarizzazione).
- GLAUSER Pierre-Marie, Les normes *true and fair* et le principe de déterminance en droit fiscal suisse actuel, *in* *Archives* 74, p. 529ss (cité : Le principe de déterminance).
- GLAUSER Pierre-Marie, Responsabilité pénale des organes et des mandataires, *in* *Droit pénal fiscal*, Schulthess Médias Juridiques SA, Genève, Zurich, Bâle 2013, p. 99ss (cité : Responsabilité pénale).
- HURTADO POZO José, Commentaire romand du Code pénal I, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2009, p. 1ss (cité : CR CP I-HURTADO POZO).
- JÄGGI Oliver/DALL'O Roger, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der Verrechnungsteuer, *in* *StR* 69/2014, p. 820ss (cité : Die straflose Selbstanzeige).
- JAQUES Christine, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2008, p. 1519ss (cité : CR LIFD-JAQUES).
- JAUSSI Thomas/NACHBUR Andreas/PFIRTER Markus, L'impôt anticipé-« Un impôt à risque » pour les PME ?, *in* *TREX-L'expert fiduciaire* 2014, p. 147ss (cité : L'impôt anticipé).
- MACALUSO Alain/HULLIGER Lyuska, Le droit fiscal face aux principes du droit pénal et de la procédure pénale, Personnes physiques et entreprises – Procédures nationales et entraide internationales, *in* *Droit pénal fiscal*, Schulthess Médias Juridiques SA, Genève, Zurich, Bâle 2013, p. 1ss (cité : Le droit fiscal).
- MATERNE Marion, Durcissement des règles en cas de dénonciation spontanée pour les fraudeurs en Allemagne, *in* *TREX-L'expert fiduciaire* 2015, p. 18ss (cité : Dénonciation spontanée en Allemagne).
- MEIER-HAYOZ Arthur/FORSTMOSER Peter, Droit suisse des sociétés, Stämpfli Verlag, Berne 2015 (cité : Droit des sociétés).
- MONOD Michel, Nouveautés en matière de rappel d'impôt en cas de succession et de dénonciation spontanée, *in* *Not@lex* 2009, p. 71ss (cité : Nouveautés).
- MONTI Diane, Le droit au silence dans la procédure pour soustraction à l'impôt direct, Remarques sur l'arrêt rendu le 3 mai 2001 par la Cour européenne des droits de l'homme dans la cause J.B. contre Suisse, *in* *RDAF* 2002 II p. 436 (cité : Le droit au silence).
- MONTI Diane, Les contravention fiscales en droit fiscal harmonisé, Schulthess Médias Juridiques SA, Zurich, Bâle et Genève 2002 (cité : Les contraventions).
- OBERSON Xavier, Droit fiscal suisse, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2012 (cité : Droit fiscal).

- OBERSON Xavier, Le contentieux fiscal, *in* Les procédures en droit fiscal, Editions Haupt, Berne 1997, 3è édition 2015, p. 737ss (cité : Le contentieux).
- PEDROLI Andrea, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2008, p. 1068ss (cité : CR LIFD-PEDROLI).
- PELLET Marc, Commentaire romand du Code pénal I, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2009, p. 478ss (cité : CR CP I-PELLET).
- PITTET Jacques/PARIS Valérie, Droit pénal fiscal en matière de TVA, *in* Droit pénal fiscal, Schulthess Médias Juridiques SA, Genève, Zurich, Bâle 2013, p. 121ss (cité : Droit pénal de la TVA).
- QUELOZ Nicolas/HUMBERT Valérie, Commentaire romand du Code pénal I, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2009, p. 456ss (cité : CR CP I-QUELOZ/HUMBERT).
- ROHNER Tobias, Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, *in* Jusletter du 8 avril 2013 (cité : Selbstanzeige).
- ROTH Robert, Infractions fiscales et conditions générales de la répression fiscale, *in* RDAF 1999 II p. 25ss (cité : Infractions fiscales).
- RYSER Walter/ROLLI Bernard, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), Stämpfli Editions SA, Berne 2002 (cité : Précis de droit fiscal).
- SALOME Hugues, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2008, p. 154ss (cité : CR LIFD-SALOME).
- SANSONETTI Pietro, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2008, p. 1481ss (cité : CR LIFD-SANSONETTI).
- SUTTER/Reto, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz, Stämpfli Verlag, Berne 2014 (cité : Die straflose Selbstanzeige).
- TORRIONE Henri, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, *in* Les procédures en droit fiscal, Editions Haupt, Berne 1997, 3è édition 2015, p. 61ss (cité : Les infractions fiscales).
- XOUDIS Julia, Commentaire romand du Code civil I, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2010, p. 393ss (cité : CR CC I-XOUDIS).

Références supplémentaires

Circulaire n° 5 établie le 1^{er} juin 2014 par l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbres, sur les restructurations (cité : Circulaire AFC 5).

Circulaire n° 19 établie le 7 mars 1995 par l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, sur l'obligation de renseigner, d'attester et d'informer dans la LIF (cité : Circulaire AFC 19).

Circulaire n° 21 établie le 7 avril 1995 par l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, sur le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct (cité : Circulaire AFC 21).

Circulaire n° 30 établie le 21 décembre 2010 par l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbres, sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (cité : Circulaire AFC 30).

Circulaire n° 40 établie le 11 mars 2014 par l'Administration fédérale des contributions, Impôt anticipé, sur la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'art. 23 LIA (cité : Circulaire AFC 40).

Directive SCC/2015 du canton du Valais, état mars 2015 (cité : Directive SCC).

Guide de la Cour européenne des droits de l'homme sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, Droit à un procès équitable, Volet pénal (cité : Guide CourEDH).

Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI sur les dispositions pénales en matière d'impôts directs, état de la législation au 1^{er} janvier 2015, Administration fédérale des contributions, Berne 2015 (cité : Informations fiscales CSI).

Lettre circulaire de l'Administration fédérale des contributions, Impôt fédéral direct, du 5 janvier 2010 sur la dénonciation spontanée non punissable (ci-après : Lettre circulaire AFC 2010).

Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III 1 (cité : FF 1983).

Message du Conseil fédéral du 21 septembre 1998 concernant la modification du code pénal suisse (dispositions générales, entrée en vigueur et application du code pénal) et du code pénal militaire ainsi qu'une loi fédérale régissant la condition pénale des mineurs, FF 1999 II 1787ss (cité : FF 1999).

Message du Conseil fédéral du 18 octobre 2006 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, FF 2006 n° 44 8347 (cité : FF 2006).

Rapport de la Commission des affaires juridiques du Conseil des Etats du 26 janvier 2004 sur l'initiative du canton du Jura tendant à la suppression des amendes « héréditaires » en matière fiscale (cité : Rapport AJ).

Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats du 13 février 2006 sur l'initiative du canton du Jura tendant à la suppression des normes fiscales fédérales contraires à l'art. 6 CEDH (cité : Rapport CER).

Rapport explicatif du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur l'unification du droit fiscal pénal du 29 mai 2013 (cité : Rapport explicatif CF).

Recueil officiel du droit fédéral du 22 février 2005, RO 2005 n° 7 (cité : RO 2005).

Recueil officiel du droit fédéral du 3 juillet 2007, RO 2007 n° 27 (cité : RO 2007).

Recueil officiel du droit fédéral du 30 septembre 2008, RO 2008 n° 39 (cité : RO 2008).

Steuerpraxis des Kantons Thurgau, StP 2008 Nr. 1, Steuerhinterziehung (cité : Steuerpraxis TG).

Zürcher Steuerbuch Teil I, Nr. 38/200, Merkblatt des kantonalen Steueramtes zur straflosen Selbstanzeige und zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen, 3 März 2010 (cité : Zürcher Steuerbuch).