



ETUDE D'AVOCAT
KILCHENMANN

Rappel d'impôt simplifié en cas de succession
et
Dénonciation spontanée non punissable

Rappel d'impôt simplifié en cas de succession et la
Dénonciation spontanée non punissable

1. Origine et contexte
2. Champ d'application
3. Rappel d'impôt simplifié en cas de succession
 - a. Base légale
 - b. But
 - c. Qualité pour agir
 - d. Conditions
 - e. Effet juridique
4. Dénonciation spontanée non punissable
 - a. Base légale
 - b. But
 - c. Qualité pour agir
 - d. Conditions
 - e. Effet juridique

Conclusion

Origine et contexte (1/2)

- Trois amnisties générales en Suisse (1940, 1945, et 1969);
- Depuis 1992, nombreuses tentatives et propositions relatives à une amnistie générale sont déposées au Parlement, en vain et sans succès;
- En 2000, le CF charge le DFF d'élaborer un projet d'amnistie générale comprenant un rappel d'impôt forfaitaire. Le CF retire le projet au motif d'un moment inopportun et des mesures allant trop loin;
- Deux initiatives en vue d'une amnistie générale sont déposées (Canton du Tessin 2002; CN Barbara Polla 2003).

3


ETUDE D'AVOCAT
KILCHENMANN

Origine et contexte (2/2)

- Le DFF élabore un projet sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable (soumis à la consultation en été 2003);
- Le CF publie le message prévoyant un rappel d'impôt limité à trois ans pour les héritiers et l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable le 18 octobre 2006.
- Ce message a été suivi par l'adoption, le 20 mars 2008, de la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable (entrée en vigueur au 1er janvier 2010);
- Pour cette date, les cantons devront adapter leurs législations conformément aux prescriptions d'harmonisation.

4


ETUDE D'AVOCAT
KILCHENMANN

Rappel d'impôt simplifié en cas de succession et la Dénonciation spontanée non punissable

1. Origine et contexte
2. Champ d'application
3. Rappel d'impôt simplifié en cas de succession
 - a. Base légale
 - b. But
 - c. Qualité pour agir
 - d. Conditions
 - e. Effet juridique
4. Dénonciation spontanée non punissable
 - a. Base légale
 - b. But
 - c. Qualité pour agir
 - d. Conditions
 - e. Effet juridique

Conclusion

5

Champ d'application

- Le rappel d'impôt simplifié :
 - Personnes physiques;
 - Personnes morales.
- Impôt fédéral direct et aux impôts directs cantonaux;
- Pas applicable aux impôts et redevances dont le contribuable ne se serait pas acquitté (TVA, l'impôt anticipé ou les cotisations AVS/AI);
- Il en ira de même d'éventuels avantages obtenus sans droit sur la base d'une taxation incorrecte, lesquels devront être remboursés.

6

Rappel d'impôt simplifié en cas de succession et la Dénonciation spontanée non punissable

1. Origine et contexte
2. Champ d'application
3. Rappel d'impôt simplifié en cas de succession
 - a. Base légale
 - b. But
 - c. Qualité pour agir
 - d. Conditions
 - e. Effet juridique
4. Dénonciation spontanée non punissable
 - a. Base légale
 - b. But
 - c. Qualité pour agir
 - d. Conditions
 - e. Effet juridique

Conclusion

7

a. Base légale

- Rappel d'impôt simplifié en cas de succession : 153a LIFD et 194a LICD

Art. 153a¹⁶¹ Rappel d'impôt simplifié pour les héritiers

¹ Chacun des héritiers a droit, indépendamment des autres, au rappel d'impôt simplifié sur les éléments de la fortune et du revenu soustraits par le défunt, à condition:

- a. qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de la soustraction d'impôt;
- b. qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer les éléments de la fortune et du revenu soustraits;
- c. qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

² Le rappel d'impôt est calculé sur les trois périodes fiscales précédant l'année du décès conformément aux dispositions sur la taxation ordinaire et perçu avec les intérêts moratoires.

³ Le rappel d'impôt simplifié est exclu en cas de liquidation officielle de la succession ou de liquidation de la succession selon les règles de la faillite.

⁴ L'exécuteur testamentaire ou l'administrateur de la succession peuvent également demander le rappel d'impôt simplifié.

8

b. But

- Permettre un rappel d'impôt simplifié en cas de succession sur les éléments de la fortune et du revenu soustraits par le défunt;
- Inciter le contribuable héritant de valeurs non déclarées à régulariser sa situation, qui plus est, situation pour laquelle il n'endosse aucune responsabilité.

9

c. Qualité pour agir

- Chacun des héritiers, indépendamment des autres (art. 153a al. 1 LIFD);
- Exécuteur testamentaire (art. 153a al. 4 LIFD);
- Administrateur de la succession (art. 153a al. 4 LIFD).

10

d. Conditions

- Soustraction commise par le défunt (art. 153a al. 1 LIFD);
- Aucune autorité fiscale n'a connaissance de la soustraction d'impôt (annonce par l'héritier) (art. 153a al. 1 let. a LIFD);
- Collaboration sans réserve avec l'administration pour déterminer les éléments de la fortune et du revenu soustraits (art. 153a al. 1 let. b LIFD);
- Effort en vue du paiement du rappel d'impôt (art. 153a al. 1 let. c LIFD).

11


ETUDE D'AVOCAT
KILCHENMANN

e. Effet juridique

- **Rappel d'impôt calculé sur les 3 périodes** fiscales précédant l'année du décès (avec intérêts moratoires) (art. 153a al. 2 LIFD);
- En cas de **liquidation officielle** (succession insolvable faisant l'objet d'une liquidation selon les règles de la faillite), **pas de réduction d'impôt** (art. 153a al. 3 LIFD).

12


ETUDE D'AVOCAT
KILCHENMANN

Rappel d'impôt simplifié en cas de succession et la Dénonciation spontanée non punissable

1. Origine et contexte
2. Champ d'application
3. Rappel d'impôt simplifié en cas de succession
 - a. Base légale
 - b. But
 - c. Qualité pour agir
 - d. Conditions
 - e. Effet juridique
4. Dénonciation spontanée non punissable
 - a. Base légale
 - b. But
 - c. Qualité pour agir
 - d. Conditions
 - e. Effet juridique

Conclusion

13

a. Base légale

- Dénonciation spontanée non punissable : 175 al. 3 et 4 LIFD et 220 al. 3 et 4 LICD.

Art. 175 Soustraction consommée

³ Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

- a. qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance;
- b. qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt;
- c. qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.¹⁷⁰

⁴ Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies.¹⁷¹

14

b. But

- Permettre au contribuable une première dénonciation spontanée pour sa propre soustraction d'impôt;
- Réglementer les dénonciations spontanées ultérieures;
- Disposer des règles étendues à la complicité à une soustraction, à la soustraction dans un inventaire successoral et à la soustraction d'une personne morale.

15

c. Qualité pour agir

- Contribuable (personne physique):
 - Auteur (art. 175 al. 1 LIFD);
 - Instigateur (art. 177 al. 3 LIFD);
 - Complice (art. 177 al. 3 LIFD).
- Personne morale par l'intermédiaire
 - d'un organe (art. 181a al. 3 LIFD) ou;
 - d'un représentant (art. 181a al. 3 LIFD).

16

d. Conditions

- Aucune autorité fiscale n'a connaissance de la soustraction d'impôt (annonce par l'héritier) (art. 175 al. 3 let. a LIFD);
- Collaboration sans réserve avec l'administration pour déterminer les éléments de la fortune et du revenu soustraits (art. 175 al. 3 let. b LIFD);
- Effort en vue du paiement du rappel d'impôt (art. 175 al. 3 let. c LIFD).

17

 ETUDE D'AVOCAT
KILCHENMANN

e. Effet juridique

- **Renonciation à toute poursuite pénale** pour soustraction d'impôt (art. 175 al. 3 LIFD);
- **Renonciation à toute amende** (art. 175 al. 3 LIFD);
- Uniquement procédure en **rappel d'impôt sur les dernières 10 années** (art. 152 al. 1 LIFD);
- Pour toute **dénonciation spontanée ultérieure**, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'art. 175 al. 3 LIFD sont remplies (art. 175 al. 4 LIFD);
- **L'instigateur et le complice** d'une soustraction d'impôt peuvent aussi déposer une dénonciation spontanée, ce qui les libère de l'amende et de leur responsabilité solidaire pour les impôts soustraits (art. 177 al. 4 LIFD);
- **Celui qui a dissimulé ou soustrait des biens successoraux** dans la procédure d'inventaire peut aussi déposer une dénonciation spontanée (art. 178 al. 4 LIFD).

18

 ETUDE D'AVOCAT
KILCHENMANN

Conclusion finale

- bouleversement sur le plan du droit pénal fiscal qui suit une forte tendance vers la criminalisation de la fiscalité (pression étrangère se répercute aussi sur le droit interne)
- Dans le cas d'un durcissement du droit pénal fiscal sur le plan fédéral, il est indéniable qu'une solution permettant aux contribuables de régulariser leur situation doit être envisagée (question de droit acquis et de sécurité de droit)
- Le rappel d'impôt simplifié en cas de succession et la dénonciation spontanée non punissable constituent des possibilités de régularisation très intéressantes déjà aujourd'hui à disposition du contribuable et surtout offrent une sécurité juridique quant au traitement fiscal de la régularisation.

19


ETUDE D'AVOCAT
KILCHENMANN



ETUDE D'AVOCAT
KILCHENMANN

ETUDE D'AVOCAT
Emmanuel Kilchenmann
Place de l'Hôtel de ville 1
1700 Fribourg

+41 26 510 10 20
etude@kilchenmann.com

20


ETUDE D'AVOCAT
KILCHENMANN