



Berne, le 27 octobre 2004

À l'intention du
Conseil fédéral
et de la
Commission des affaires juridiques
du Conseil des États (CAJ-E)
Palais du Parlement
3003 Berne

**Amnistie générale
Simplification du rappel d'impôt en cas de succession et introduction de la dénon-
ciation spontanée
Rapport sur la procédure de consultation**

1. Situation

Depuis 1992, nombre d'interventions demandant l'introduction d'une amnistie fiscale générale ou l'adoption de mesures analogues ont été déposées devant le Parlement. Ces dernières années, le nombre des interventions allant dans ce sens a d'ailleurs augmenté. Entre-temps, il a été donné suite à deux initiatives demandant une amnistie générale pour les impôts fédéraux, cantonaux et communaux: l'initiative cantonale du Tessin du 9 octobre 2002 (02.308) et l'initiative parlementaire Polla du 20 mars 2003 (03.406). L'initiative Polla prévoit la perception d'une taxe de 5 % au maximum sur le montant de la fortune qui a été soustrait. Le produit de cette taxe reviendrait pour un tiers à la Confédération et pour deux tiers aux cantons et aux communes.

En mars 2000, le Conseil fédéral a donc chargé le Département fédéral des finances (DFF) d'élaborer un projet de consultation sur une amnistie fiscale générale comprenant un rappel d'impôt forfaitaire. En juin 2001, le DFF déposait un projet de consultation mais le Conseil fédéral estimait que le moment n'était pas opportun pour mettre en place une telle mesure.

Étant donné qu'une amnistie fiscale générale soulève par essence de grands problèmes aux niveaux juridique et éthique, le DFF a élaboré un nouveau projet de consultation. Ce nouveau projet ne porte plus sur une amnistie fiscale générale mais propose un **rappel d'impôt simplifié en cas de succession** (mesure 1). Cette nouvelle proposition pose en effet moins de problèmes au niveau éthique qu'une amnistie générale, les héritiers n'ayant en général aucune culpabilité dans la soustraction d'impôt commise par le défunt. Tout comme l'amnistie générale, cette proposition permet d'imposer les montants non déclarés,

même si le processus se fait progressivement et plus lentement qu'avec une amnistie fiscale générale.

Trois variantes ont été proposées dans le cadre de la mesure 1:

1. Le rappel d'impôt est prélevé sous la forme d'un pourcentage sur la fortune nouvellement déclarée. Le barème serait progressif pour l'impôt fédéral et irait de 1,5 à 2,5 %.
2. La perception du rappel d'impôt est limitée aux trois dernières années (au lieu de 10 ans) précédant le décès du contribuable. Dans ce cas, le rappel d'impôt n'est pas forfaitaire mais calculé précisément (impôts sur le revenu et sur la fortune, intérêts moratoires inclus).
3. La base de calcul forfaitaire est égale à un pourcentage fixe de la fortune nouvellement déclarée (proposition: 15 %). Cette partie de la fortune est imposée au taux appliqué au revenu global de la dernière période fiscale précédant le décès de la personne ayant commis la soustraction, avec un taux minimal de 5 % pour l'impôt fédéral direct. L'impôt (cantonal) sur la fortune est ainsi également pris en compte.

Les variantes 2 et 3 (à l'exception du taux minimum) peuvent être prescrites à la fois pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonaux et communaux. La variante 1 ne permet de fixer un barème que pour l'impôt fédéral direct, les cantons ayant seuls, de par la Constitution, le droit de fixer leurs barèmes fiscaux. Le succès de la variante 1 dépendrait donc de la hauteur du taux fixé par les cantons.

Le rappel d'impôt prévu par la procédure simplifiée ne portera que sur les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (et sur l'impôt cantonal et communal sur la fortune). Les autres impôts et contributions qui n'auraient pas été versés non plus (par ex. la taxe sur la valeur ajoutée, les impôts sur les successions et sur les donations, les cotisations AVS/AI) restent dus par les héritiers.

Parallèlement, et indépendamment de la variante choisie dans le cadre de la mesure 1, deux autres modifications législatives sont proposées:

- La **responsabilité des héritiers pour les faits commis par le défunt**, et donc le versement des amendes correspondantes, doit être abolie, conformément à la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme¹ (mesure 2).
- L'amende et les intérêts moratoires devront être supprimés eux aussi lorsque le contribuable dénonce lui-même la soustraction d'impôt qu'il a commise (**dénonciation spontanée**; mesure 3).

Les trois mesures soulignées ci-dessus exigent un certain nombre de modifications dans la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) ainsi que dans la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14).

Ce projet a été mis en consultation auprès des cantons, des partis et des associations le 7 juillet 2003. Il est à souligner que cette consultation mettait également en discussion des propositions qui n'émanaient pas du Conseil fédéral. Le délai de consultation est échu le 10 octobre 2003.

¹ Arrêts du 29 août 1997 concernant la cause A.P., M.P. et T.P. contre la Suisse et la cause E.L., R.L. et J.O.-L. contre la Suisse

Aperçu des mesures proposées par le DFF

Mesure 1	Simplification du rappel d'impôt en cas de succession	Variante 1: rappel d'impôt forfaitaire (pourcentage de la fortune soustraite. IFD: 1,5 à 2,5 %) Variante 2: réduction de la période de rappel d'impôt (3 au lieu de 10 ans) Variante 3: simplification de la procédure de rappel d'impôt (imposition de 15 % de la fortune soustraite au taux du revenu global de la dernière période fiscale. IFD: taux minimal: 5 %)
Mesure 2	Suppression de la responsabilité des héritiers	Conforme au droit européen
Mesure 3	Dénonciation spontanée impunie	Suppression de l'amende et des intérêts moratoires

Lors de sa réunion du 9 juillet 2003, la **Commission des affaires juridiques du Conseil des États** (CAJ-E) a pris connaissance de la décision du Conseil fédéral de mettre en consultation le projet décrit ci-dessus. Elle a décidé de prendre part à la procédure de consultation et d'y intégrer un avant-projet d'**amnistie fiscale générale**. Le 19 août 2003, à la demande de la CAJ-E, le DFF a donc envoyé aux personnes consultées un questionnaire complémentaire portant sur une amnistie fiscale générale. Ce questionnaire complémentaire devait également être renvoyé le 10 octobre 2003.

2. Les questionnaires retournés au DFF

Cantons et organisations ayant renvoyé le questionnaire rempli:

2.1 Tous les gouvernements cantonaux (abréviations usuelles)

2.2 Les partis représentés à l'Assemblée fédérale

- Parti démocrate-chrétien suisse (PDC)
- Union démocratique fédérale (UDF)
- Parti évangélique suisse (PEV)
- Parti radical-démocratique (PRD)
- Parti libéral suisse (PLS)
- Parti socialiste suisse (PS)
- Union démocratique du centre (UDC)

2.3 Associations faïtières de l'économie, Associations d'employeurs et d'employés et autres organisations

- economiesuisse
- Union patronale suisse (UPS)
- SwissBanking (Association suisse des banquiers , ASB)
- Union syndicale suisse (USS)
- SEC Suisse (Société suisse des employés de commerce)
- Travail.Suisse
- Fédération suisse des avocats (FSA)
- Union suisse des fiduciaires (USF)
- Conférence suisse des impôts (CSI)
- Chambre fiduciaire

2.4 Consultation d'autres organisations et cercles intéressés

- Ville de Lausanne
- Union professionnelle suisse de l'automobile (UPSA)
- Centre patronal
- Fédérations des entreprises romandes
- Société suisse des propriétaires fonciers (SSPF)
- von Meiss, Blum & Partner, avocats

Le Tribunal fédéral, la Commission fédérale de recours en matière de contributions et la Fondation pour la protection des consommateurs *ont expressément renoncé à participer à la consultation.*

3. Contenu des questionnaires

3.1 Questionnaire du Conseil fédéral

Dans la première partie, le questionnaire contient des questions générales sur une amnistie et sur des mesures analogues. Il s'agit notamment de déterminer si les personnes et les organisations consultées désirent ne prendre aucune mesure punitive, si elles désirent prendre certaines mesures uniquement ou encore si elles désirent prendre des mesures combinées. Parmi ces mesures, on compte l'amnistie fiscale générale, la dénonciation spontanée impunie (suppression de l'amende) et une forme d'amnistie des héritiers.

Dans la deuxième partie, les questions portent sur les formes d'amnistie des héritiers: faut-il exempter les héritiers

- uniquement des amendes dues par le défunt ?
- de l'amende et d'une partie du rappel d'impôt et des intérêts moratoires ?
- du rappel d'impôt et de l'amende que le défunt aurait dû payer ?

La troisième partie concerne les trois variantes du rappel d'impôt simplifié pour les héritiers. Les personnes consultées sont invitées à indiquer la variante qu'elles préfèrent; elles ont par ailleurs la possibilité de faire des propositions de modification pour chacune des variantes. Elles peuvent encore indiquer si elles préfèrent que l'inventaire de la succession soit dressé par les héritiers eux-mêmes ou par l'autorité responsable.

Les personnes consultées ont également été invitées à donner leur opinion sur les retombées de la simplification du rappel d'impôt pour les héritiers sur la substance fiscale.

Enfin, le questionnaire vise à déterminer si, en cas de dénonciation spontanée, les intérêts moratoires doivent tout de même être perçus.

3.2 Questionnaire de la CAJ-E

Le questionnaire de la CAJ-E porte sur une amnistie fiscale générale. Il contient les questions suivantes:

- Le contribuable doit-il remplir une déclaration spéciale pour avoir droit à l'amnistie ?
- Dans le cadre de l'amnistie fiscale générale, faut-il renoncer à l'amende et au rappel d'impôt ?
- Faut-il prélever une taxe forfaitaire calculée en pour-cent de la fortune nouvellement déclarée au lieu d'un rappel d'impôt ? Si oui, quel pourcentage préconiseriez-vous pour cette taxe forfaitaire ?

- Cette amnistie doit-elle prendre en compte d'autres impôts et taxes au niveau fédéral et cantonal en dehors des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes ?

4. L'amnistie fiscale générale

4.1 Principe

4.11 Cantons

Seize cantons (AG, AI, AR, BS, FR, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SZ, TG, UR, VD, ZG) ont strictement rejeté l'amnistie fiscale générale, pour des raisons éthiques et parce qu'ils estiment qu'une amnistie générale violerait l'État de droit. En effet, la plupart de ces cantons estiment qu'une amnistie fiscale générale est contraire aux principes de l'équité fiscale et de l'égalité de traitement. Selon ces cantons, une amnistie privilégie les délits fiscaux par rapport à tous les autres délits. Par ailleurs, certains cantons craignent qu'une telle amnistie puisse donner l'impression à certains contribuables qu'il y aura régulièrement des amnisties fiscales générales. Le canton d'UR souligne les conséquences d'une amnistie au niveau des autres prestations et redevances ayant un rapport avec la taxation (AVS, AI, réduction des primes d'assurance-maladie). Enfin, les cantons d'UR et de FR craignent qu'une amnistie fiscale entraîne des effets négatifs sur l'image internationale de la place économique suisse.

Quatre cantons (BE, GL, NE, SO) pourraient éventuellement envisager une amnistie fiscale générale, mais seulement à **plusieurs conditions**, dont certaines sont très restrictives. Ainsi, BE ne pourrait souscrire qu'à une amnistie sans amendes (mais pas sans rappel d'impôt ni sans intérêts moratoires). GL, NE et SO ne souscriraient quant à eux qu'à une amnistie avec rappel d'impôt (GL, NE: et intérêts moratoires) limité dans le temps. NE propose 5 ans, SO 3. Il faut préciser enfin que SO peut également imaginer une amnistie fiscale générale comme un complément aux autres mesures proposées par le Conseil fédéral.

Cinq cantons (GE, JU, TI, VS, ZH) **approuvent** une amnistie fiscale générale. Deux d'entre eux (JU et TI) préconisent même de s'inspirer du modèle de l'amnistie de 1969 et de renoncer non seulement aux amendes, mais aussi aux rappels d'impôts et aux intérêts moratoires. Toutefois, TI propose également une alternative: une amnistie avec une taxe de 1 % sur la fortune soustraite. GE et VS préconisent quant à eux une taxe d'amnistie forfaitaire (VS serait toutefois également en faveur d'une amnistie selon le modèle de 1969): GE propose 7 % de la fortune soustraite (éventuellement TVA comprise); VS 2 % (y compris toutes les autres redevances et toutes les autres prestations ayant un lien avec la taxation). ZH s'est prononcé en faveur d'une amnistie fiscale générale dont les modalités restent encore à fixer.

Un canton (BL), enfin, ne semble pas favorable à une amnistie fiscale générale; en tout état de cause, il n'indique pas expressément qu'une amnistie fiscale générale est souhaitable; il ne laisse pas non plus entendre que le moment est opportun.

4.12 Partis et associations

En raison des problèmes au niveau de l'état de droit et parce qu'ils craignent qu'une amnistie générale puisse donner l'impression à certains contribuables qu'il y aura régulièrement des amnisties fiscales, quatre **partis** (PDC, PEV, UDF et PS) rejettent une amnistie fiscale générale ou estiment tout au moins qu'il faudrait la soumettre à des conditions très strictes. Pour le PS, une amnistie fiscale n'est défendable que si elle était accompagnée d'une modification significative du système fiscal. Quant au PEV, il ne pourrait approuver une amnistie qu'à trois conditions: une déclaration d'amnistie spéciale doit être déposée; seules les amendes sont supprimées (les rappels d'impôts doivent être versés entièrement); l'amnistie fiscale ne concerne pas d'autres impôts.

L'UDC, le PRD et le PLS se sont prononcés en faveur d'une amnistie fiscale générale. Le PLS est en faveur aussi bien d'une amnistie inspirée du modèle d'amnistie de 1969 que d'une amnistie avec déclaration d'amnistie spéciale et une taxe d'amnistie de 5 % sur la fortune soustraite. Le PRD propose également une taxe d'amnistie de 5 % (au maximum) sur la fortune soustraite. En outre, le PRD souhaite que l'amnistie s'applique à tous les impôts prélevés par la Confédération et par les cantons. Enfin, après l'amnistie, la lutte contre les délits fiscaux devrait être renforcée. Par contre, le PRD rejette l'idée d'une déclaration d'amnistie spéciale.

Dans le domaine des **associations**, *economiesuisse*, l'UPS, l'ASB, l'USS, la SEC Suisse, la FSA et la Chambre fiduciaire rejettent une amnistie fiscale générale. Leur principal argument est également l'incompatibilité d'une amnistie fiscale avec les principes d'un État de droit. Pour la SEC Suisse, une amnistie est néfaste du point de vue économique et contraire au principe de l'équité du système fiscal. La FSA souligne par ailleurs qu'une amnistie au niveau des impôts directs devrait absolument être coordonnée avec les autres redevances dues à l'État en cas de déclaration au fisc de la fortune soustraite.

Seule l'USF s'est prononcée en faveur d'une amnistie fiscale générale. Elle est cependant contre une amnistie selon le modèle de 1969. En revanche, elle préconise une déclaration spéciale et propose une taxe de 2,5 % de la fortune soustraite.

4.13 Questionnaires renvoyés spontanément

La ville de Lausanne rejette une amnistie fiscale générale.

L'UPSA, le Centre patronal, la Fédération des entreprises romandes, la SSPF et von Meiss, Blum & Partner sont en faveur d'une amnistie fiscale générale. Le Centre patronal,

la Fédération des entreprises romandes et von Meiss, Blum & Partner préconisent une taxe d'amnistie de 5 % de la fortune soustraite.

L'UPSA et le Centre patronal estiment que l'endettement des pouvoirs publics et la mauvaise santé de la conjoncture justifient une amnistie fiscale générale. Ils estiment par ailleurs que les réserves émises quant aux effets négatifs au plan international ne sont pas fondées, étant donné que l'Allemagne, la Belgique et l'Italie prévoient également une amnistie. La Fédération des entreprises romandes partage cette opinion.

La SSPF préconise une amnistie fiscale complète intégrant les impôts directs, les impôts indirects et les redevances sociales. Elle va même plus loin en proposant de renoncer à tout rappel d'impôt et en rejetant l'idée d'une déclaration spéciale.

4.2 Prise en compte d'autres impôts et d'autres taxes

Seule une minorité des personnes consultées a répondu à cette question.

4.21 Cantons

Des cantons qui acceptent une amnistie (GE, JU, TI, VS, ZH), GE et JU sont contre le fait de prendre en compte d'autres impôts. Par contre, TI, VS et ZH proposent d'étendre l'amnistie à d'autres impôts et d'autres taxes. Pour ce qui est de la question du formulaire de déclaration spécial (déclaration d'amnistie), tous ces cantons sont favorables:

- TI: *Tous* les impôts devraient être pris en compte par l'amnistie.
- VS: L'amnistie devrait prendre en compte la TVA, l'impôt anticipé, les droits de timbre, les impôts sur les successions et les donations ainsi que l'impôt ecclésiastique.
- ZH: La législation relative à l'amnistie doit régler la taxation des redevances sociales (AVS / AI) soustraites ainsi que le rappel des prestations (subventions) soustraites abusivement. Par ailleurs, il faut régler les modalités d'amnistie en matière de TVA et d'impôt anticipé.

Parmi les cantons disposés à accepter une amnistie à certaines conditions (BE, GL, NE, SO), SO propose le remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur les revenus soumis au rappel d'impôt (ce canton est donc favorable à l'idée d'exiger une déclaration spéciale permettant de déterminer sur quels revenus un impôt anticipé a été prélevé).

Deux autres cantons, bien que fondamentalement opposés à une amnistie générale, ont répondu à cette question: SZ, qui est contre la prise en compte d'autres impôts, et GR, qui pourrait envisager une amnistie de l'impôt sur les successions.

4.22 Partis et associations

Le PRD propose d'étendre l'amnistie aux impôts cantonaux et communaux. Il est cependant opposé à l'idée de la déclaration spéciale. Le PLS précise encore que la Confédération ne peut certes pas obliger les cantons à appliquer une amnistie sur les impôts pour lesquels ils sont seuls compétents, mais qu'elle devrait tout faire pour les y encourager.

De toute façon clairement opposé à une amnistie fiscale générale, le PEV rejette catégoriquement la prise en compte d'autres impôts.

L'USF, qui est la seule association consultée en faveur d'une amnistie fiscale générale, ne veut pas prendre en compte d'autres impôts et d'autres taxes dans le cadre de l'amnistie.

4.23 Questionnaires renvoyés spontanément

Le bureau d'avocats von Meiss, Blum & Partner est également opposé à l'idée de prendre en compte d'autres impôts et d'autres taxes dans le cadre de l'amnistie.

5. Abrogation de la responsabilité des héritiers

5.1 Objet

D'après les deux arrêts de la Cour Européenne des Droits de l'Homme du 29 août 1997 (A.P., M.P. et T.P. c. Suisse et E.L., R.L. et J.O.-L. c. Suisse), les héritiers ne sont pas tenus de payer les amendes dues par le défunt. Selon ces arrêts, le droit suisse, qui contient encore la notion de responsabilité des héritiers d'un contribuable (art. 179 LIFD et 57, al. 3, LHID), n'est donc pas conforme à la Convention (européenne) de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH).

Le 15 janvier 2001, le canton du JU a donc déposé une initiative demandant l'abrogation de l'art. 179 LIFD (01.300). Le traitement de cette initiative cantonale par le Parlement est désormais achevé. Pour mémoire, le 18 mars 2004, le Conseil des États a approuvé un rapport de sa commission des affaires juridiques qui contient un avant-projet modifiant et complétant la LIFD et la LHID (FF **2004** 1315). Le 27 septembre 2004, le Conseil national a suivi la décision du Conseil des États. Auparavant, le Conseil fédéral avait déjà donné un avis favorable sur l'initiative du Jura (FF **2004** 1329). L'avant-projet de la CAJ-E propose notamment l'abrogation pure et simple des art. 179 LIFD et 57, al. 3, LHID.

Dans le cadre du projet de consultation dont il est question dans le présent rapport, le DFF a également proposé l'abrogation de ces deux articles.

5.2 Cantons

La majorité des cantons (AG, AI, AR, BE, BL, FR, GL, GR, JU, NW, OW, SG, SH, UR, VS et ZH) est expressément favorable à l'abrogation de ces deux articles. Les cantons de BE et du JU soulignent que leur législation cantonale ne contient déjà plus la notion de responsabilité des héritiers de payer les amendes du défunt. AG précise toutefois que les héritiers ayant agi en complicité avec le défunt devraient continuer d'être punissables.

Les cantons de BS et de SZ ont exprimé leur volonté de maintenir la responsabilité des héritiers de payer les amendes exécutoires infligées au défunt. Huit cantons (GE, LU, NE, SO, TG, TI, VD et ZG) n'ont pas exprimé leur opinion sur ce point.

5.3 Partis et associations

Les **partis** suivants proposent de lever la responsabilité des héritiers: l'UDC, le PEV, l'UDF, le PRD et le PS. Le PS demande que les héritiers ayant agi en complicité avec le défunt continuent d'être punissables. Le PLS et l'UDC n'ont pas exprimé leur opinion sur ce point.

Pour ce qui est des **associations**, economiesuisse, l'ASB, l'USS, la SEC Suisse, Travail.Suisse, la FSA et la Chambre fiduciaire proposent l'abrogation de cette responsabilité. L'USF et la CSI n'ont pas exprimé leur opinion.

5.4 Questionnaires renvoyés spontanément

Seules la ville de Lausanne et la Fédération des entreprises romandes ont exprimé leur opinion et se sont prononcées en faveur de l'abrogation de la responsabilité des héritiers.

6. Simplification du rappel d'impôt en cas de succession

6.1 Appréciations générales

6.11 Opinions défavorables

Au niveau des **cantons**, BL et SH sont strictement opposés à tout allègement du rappel d'impôt. Selon ces deux cantons, le rappel d'impôt doit toujours être taxé entièrement. SZ rejette la simplification du rappel d'impôt s'il y a eu fraude fiscale et si les héritiers ont agi en complicité avec le défunt. Pour GE, les mesures proposées en faveur des héritiers ne sont pas suffisantes. C'est pourquoi ce canton n'approuve aucune des mesures proposées mais demande en revanche une amnistie fiscale générale (cf. ci-dessus).

Au niveau des **partis**, le PEV ne se rallie à aucune forme simplifiée du rappel d'impôt en cas de succession. Selon ce parti, les rappels d'impôt et les intérêts moratoires doivent dans tous les cas être payés par les héritiers. Le PS est également opposé à toute forme d'allègement du rappel d'impôt en cas de succession. L'UDF serait prête à approuver de telles mesures, mais uniquement à la condition qu'elles n'entraînent aucune charge administrative supplémentaire. L'UDC ne s'est pas non plus prononcée en faveur de l'un des modèles proposés; il n'en demeure pas moins qu'elle est favorable à une amnistie fiscale générale (cf. ci-dessus).

Au niveau des **associations**, la SEC Suisse n'approuve aucune forme d'allégement du rappel d'impôt en cas de successions. Selon elle, les rappels d'impôt et les intérêts moratoires doivent dans tous les cas être payés par les héritiers. L'USS et Travail.Suisse sont également opposés à toute forme d'allégement du rappel d'impôt en cas de succession.

Si certains de ces cantons, de ces partis ou de ces associations sont également mentionnés dans les pages qui suivent, il ne faut pas y voir une contradiction: il s'agit de leur position au cas où, contrairement à leur souhait, l'une des formes du rappel d'impôt allégé en cas de succession devait être introduite.

6.12 Remarques générales des cantons et de la CSI

Les cantons ont spécialement souligné un certain nombre de points:

AI, GR, SG et VD demandent que la simplification du rappel d'impôt en cas de succession soit réglée pour les cas d'assujettissement limité du défunt et pour les cas où une procédure de rappel d'impôt a déjà été lancée contre le défunt. De plus, ils demandent des règles régissant la répartition intercantonale de l'impôt pour les cas où le défunt aurait commis la soustraction fiscale dans un canton qui n'est pas celui de son dernier domicile.

Le canton des GR demande en outre que soit réglée la situation du conjoint survivant dans la procédure de simplification du rappel d'impôt. Ce conjoint est en effet susceptible d'avoir participé à la soustraction, voire de l'avoir commise lui-même. En outre, il a droit à la succession en vertu du régime matrimonial ou du droit des successions.

Le canton du JU préconise une amnistie des héritiers selon le modèle du TI (renonciation à tout rappel d'impôt et à tout intérêt moratoire).

Enfin la CSI demande que soient réglés

- les cas de succession avec assujettissement fiscal limité du défunt,
- la légitimation pour déposer la demande (par ex. en cas de désaccord entre les héritiers, de légitimation de l'administrateur de la succession ou de l'exécuteur testamentaire), et
- les délais en cas de découverte ultérieure de la fortune soustraite.

6.13 Rendement du rappel d'impôt allégé

Cinq **cantons** (AG, GR, SO, TI et VS) estiment qu'une simplification de la procédure de rappel d'impôt en cas de succession permettrait d'augmenter fortement l'assiette fiscale, et ce à moyen terme. Quinze autres cantons (AR, BL, BS, FR, GL, JU, LU, NE, NW, SZ, TG, UR, VD, ZG et ZH) parlent également d'une augmentation, mais dans des proportions plus modestes. Le canton de SG estime que les recettes fiscales n'afficheront aucune augmentation. Quant au canton d'OW, il mentionne l'expérience faite par le TI dans le cadre de l'«amnistie des héritiers».

Au niveau des **partis**, le PRD et le PLS s'attendent à une forte augmentation des recettes fiscales. Le PDC fait remarquer, d'un côté, que les mesures proposées en fonction des héritiers n'entraîneraient qu'une légère augmentation des recettes, et, de l'autre, que cette augmentation s'afficherait essentiellement au niveau de l'impôt sur la fortune, impôt qui n'est pas perçu par la Confédération.

Au niveau des **associations**, Economiesuisse, l'UPSA et le Centre patronal estiment que le rappel d'impôt simplifié en cas de successions pourrait parfaitement entraîner une forte augmentation des recettes fiscales, pour autant qu'il soit réglé de manière attrayante. Economiesuisse précise toutefois que cette augmentation n'est pas quantifiable. L'ASB et l'USS ne s'attendent quant à elles qu'à une faible augmentation des recettes.

6.2 Appréciation des variantes

6.21 Variante 1

Sept **cantons** (BL, GE, GL JU, TI, VS et ZG) **préconisent** la variante 1. Toutefois, ils émettent un certain nombre de réserves:

- BL veut taxer l'ensemble de la fortune découverte au taux forfaitaire durant une période de prescription de 10 ans.
- GE, GL, JU et VS soulignent que cette variante exige l'établissement de diverses directives cantonales, ce qui constitue, selon ces cantons, un désavantage. GL va même plus loin et parle d'un risque de «tourisme d'amnistie».
- VS exige un taux proportionnel en lieu et place du barème progressif ainsi que le renoncement aux intérêts moratoires.
- JU souligne le fait qu'il convient de tenir compte non seulement de la fortune, mais également du revenu du défunt. Il estime par ailleurs que le barème fixé pour l'impôt fédéral direct n'est pas assez progressif.
- TI mentionne l'expérience positive qu'il a tirée de la suppression du rappel d'impôt et de l'amende en faveur des héritiers fixée dans la loi fiscale cantonale (entre-temps abrogée). Il propose de renoncer à fixer un délai pour la demande: selon lui, l'envoi d'un inventaire de succession complet ou la collaboration pleine et active lors de la prise d'inventaire devraient suffire. Le rappel d'impôt simplifié devrait également être possible en cas de découverte ultérieure et de déclaration aux autorités fiscales de la fortune soustraite du défunt. En outre, le rappel d'impôt simplifié devrait conduire à une amnistie en faveur des autres sortes d'impôts et taxes. Enfin, TI a ajouté que la variante 1 est la plus claire pour les héritiers.
- ZG estime que la variante 1 est la plus facile à appliquer pour l'administration et la plus prévisible pour les héritiers.

Par ailleurs, aucun de ces cantons favorables ne veut intégrer d'autres impôts et d'autres taxes dans le rappel d'impôt forfaitaire.

NE, SZ et ZH **rejetent** la variante 1, car elle ne tient pas compte des revenus de la fortune et car le barème proposé n'est pas assez progressif (NE, SZ). Il n'est donc pas toujours facile de déterminer la fortune soustraite par le défunt: en effet, la plupart du temps, les deux époux possèdent une fortune. En outre, ZH estime que cette variante ne tient pas compte du revenu soustrait.

Parmi les **Partis**, le PDC et le PRD sont favorables à la variante 1.

Parmi les **associations**, l'USF est pour la variante 1. La Chambre fiduciaire estime que cette variante est la plus simple, mais qu'elle ne prend pas assez en compte la situation financière du défunt. Selon elle, les différents taux cantonaux prennent trop d'importance. Ensuite, la charge serait trop faible, ce qui pourrait constituer une incitation à la soustraction fiscale. La CSI décrit également cette variante comme la plus simple et la plus attrayante. Le barème proposé ne serait cependant pas assez progressif. Enfin, cette variante exige l'établissement de différentes lois cantonales.

L'UPSA, le Centre patronal et la Fédération des entreprises romandes sont également favorables à la variante 1.

6.22 Variante 2

Quinze **cantons** (AG, AI, AR, BE, BS, FR, NE, NW, SG, SO, SZ, TG, UR, VD et ZH) **préconisent** la variante 2. UR souligne que cette variante est la seule qui puisse être inscrite dans la LHID. AG demande cependant un rappel d'impôt remontant à 6 ans, BE, BS, NE et TG à 5 ans. Les points suivants ont été mentionnés ou ont soulevé des critiques:

- Cette variante peut être mise en oeuvre sur la base des logiciels et des systèmes informatiques actuels (SG).
- L'impôt anticipé devrait être remboursé si la période de rappel d'impôt dure 3 ans (SO).
- Cette variante devrait également être applicable en cas d'assujettissement limité (ZH).

Sept cantons **rejetent** cette variante: GE, GL, JU, OW, TI, VS et ZG. Selon ces cantons, elle n'incite pas assez fortement les héritiers à déclarer la fortune soustraite parce que la déclaration coûte trop cher (GE, JU, TI, VS). De plus, les héritiers ont du mal à évaluer les conséquences financières (ZG). En outre, l'application est problématique si les dernières années fiscales ne sont taxées que provisoirement (GL, JU, VS). Enfin, la charge administrative serait trop importante (OW, TI).

Au niveau des **partis**, seul le PS semble favorable à la variante 2. Le PS demande cependant une période de rappel d'impôt de 5 à 10 ans. Aucun autre parti n'a exprimé son opinion au sujet de cette variante.

Au niveau des **associations**, l'USS et Travail.Suisse sont favorables à cette variante. L'USS demande cependant une période de rappel d'impôt de 5 ans et Travail.Suisse une période de l'ordre de 5 à 10 ans. Même si elle estime que cette variante est la plus équitable par rapport aux contribuables honnêtes, la Chambre fiduciaire souligne que les dos-

siers des trois dernières années civiles devraient être fournis et qu'il ne serait pas tenu compte du montant de la fortune au moment du décès.

6.23 Variante 3

Seuls deux **cantons** (GL et OW) se sont prononcés en faveur de cette variante. Les cantons d'AG, de BE, de GE, du JU, de NE, du VS et de ZG estiment qu'elle est beaucoup trop compliquée.

Parmi les **partis**, seuls l'UDF et le PLS se sont prononcés en faveur de la variante 3.

Parmi les **associations**, cette variante a été approuvée par economiesuisse, l'UPS, l'ASB, la FSA et la Chambre fiduciaire. Toutefois, economiesuisse, l'UPS et l'ASB demandent un taux inférieur à celui proposé (5 à 10 %).

7. Notification aux héritiers

Seules peu des personnes consultées ont commenté et approuvé la nouvelle disposition de l'art. 116, al. 3, LIFD concernant la notification d'une décision à une communauté d'héritiers, proposée dans les trois variantes. Parmi les **cantons**, BS est favorable à cette prescription; AG semble y être plutôt opposé, argumentant qu'aucune règle complémentaire n'est prévue dans la LHID. Aucun **parti** n'a exprimé son avis à ce sujet. Des **Associations**, seule la FSA a donné son avis: elle rejette cette prescription.

8. Dénonciation spontanée

Les dispositions proposées par le Conseil fédéral concernant la dénonciation spontanée avec suppression de l'amende et des intérêts moratoires ne fait pas l'unanimité. Neuf **cantons** (AR, GE, JU, NW, SG, TI, VS, ZG et ZH) approuvent cette proposition (renonciation à l'amende et aux intérêts moratoires mais taxation du rappel d'impôt ordinaire sur une période de dix ans). JU suggère de ne taxer le rappel d'impôt que sur une période de 5 voire de 3 ans en cas de dénonciation spontanée. VS demande également de réduire la durée de taxation à 5 ans.

Sans pour autant être opposés à la dénonciation spontanée. Quinze cantons (AG, AI, BE, BL, BS, FR, GL, GR, LU, SH, SO, SZ, TG, UR et VD) demandent le prélèvement d'intérêts moratoires. Pour les cantons de BE et de FR, la suppression de l'amende et des intérêts moratoires serait à la rigueur acceptable, mais pour une durée limitée.

Le canton de BS n'aimerait pas non plus renoncer entièrement à l'amende; il propose cependant de la limiter entre 5 et 10 pour cent du montant de l'impôt soustrait.

Le canton d'OW propose de donner une seule chance dans leur vie aux personnes physiques de se dénoncer spontanément et une chance tous les 30 ans aux personnes morales.

Un **parti** (PLS) est favorable à la dénonciation spontanée telle que la propose le Conseil fédéral. Il estime cependant que cette solution n'est pas la panacée. Le PEV rejette la dénonciation spontanée impunie. Le PDC, l'UDF et le PLS proposent le prélèvement des intérêts moratoires. Le PS propose quant à lui de n'octroyer qu'une seule chance dans leur vie aux personnes physiques de se dénoncer spontanément en cas de soustraction fiscale; en cas de fraude fiscale, le PS refuse d'accorder une telle chance.

Parmi les **associations**, economiesuisse, l'UPS, l'ASB et l'USF ainsi que l'UPSA, le Centre patronal et la Fédération des entreprises romandes sont favorables à la dénonciation spontanée telle que la propose le Conseil fédéral. Selon la SEC Suisse, Travail.Suisse et la Chambre fiduciaire, les intérêts moratoires doivent être prélevés.

9. Point de vue de la doctrine fiscale sur ce projet

Le projet en consultation n'a pas été ignoré par la doctrine fiscale. D'une part, Monsieur Alfred Meier, avocat et expert fiscal bernois, a publié une critique sur ce projet dans la revue «IFF-Forum für Steuerrecht» de 2003 (p. 279 à 294). D'autre part, les avocats Susanne Gantenbein Affrunti et Walo Stählin ont également publié en 2004 une critique sur ce projet dans la revue «L'expert-comptable suisse» (p. 112 à 118), sous le titre «Steueramnestie in der Schweiz ?». Vous trouverez ci-dessous un résumé de ces deux articles.

9.1 Évaluation du projet par Alfred Meier

Monsieur Meier souligne les points suivants:

- Les mesures en faveur des héritiers ne devraient pas profiter uniquement aux héritiers d'un contribuable assujéti de façon illimitée en Suisse: elles devraient profiter également aux héritiers d'un assujéti de façon limitée en Suisse.
- Les héritiers devraient également avoir le droit de profiter des mesures d'allégement du rappel d'impôt lorsque ce sont les autorités fiscales qui les ont rendus attentifs à la soustraction fiscale commise par le défunt.
- La variante 1 des mesures est simple à mettre en oeuvre. Elle présente cependant le désavantage qu'elle risque d'impliquer dans certains cas de grandes distorsions et que l'influence des lois cantonales est très importante. En fait, le montant de la

charge grevant les héritiers calculé selon cette variante est très aléatoire par rapport à celui calculé sans l'amnistie.

- La variante 2 présente une plus grande charge administrative. En revanche, elle est plus proche de la réalité et plus satisfaisante du point de vue de l'égalité juridique. Toutefois, la variante 2 ne met personne à l'abri des distorsions.
- La variante 3 risque elle aussi de donner des résultats aléatoires. Pour l'impôt fédéral direct, un taux minimal a été prévu, or il n'est pas certain que les autorités fiscales cantonales ont le droit d'en faire de même.
- Il est nécessaire de coordonner la pratique avec les impôts et les taxes qui ne sont pas concernés par ces mesures: en effet, les héritiers seraient vraisemblablement dissuadés de se dénoncer spontanément s'ils devaient craindre d'être frappés de lourds rappels d'impôts et de taxes n'entrant pas dans le champ de la LIFD et de la LHID.
- La suppression de la responsabilité pénale des héritiers est une bonne chose.
- La dénonciation spontanée devrait être possible également en cas de fraude fiscale, d'une part, et en cas de participation à une soustraction fiscale, d'autre part.
- La disposition de l'art. 116, al. 3, LIFD oblige les héritiers à s'organiser de telle sorte qu'ils disposent à temps de la décision. Or cette disposition est délicate si tous les héritiers ne sont pas connus.
- Les nouvelles dispositions concernant le droit de prescription du CP et notamment la prescription de l'art. 333, al. 5, CP posent des problèmes au niveau du droit pénal accessoire, dont fait partie le droit fiscal. Il est donc urgent d'adapter les autres lois fédérales !
- Le projet de consultation doit donc être révisé au niveau du concept et au niveau du contenu.

9.2 Évaluation du projet par Susanne Gantenbein Affrunti et Walo Stählin

Les deux auteurs soulignent notamment les points suivants:

- L'introduction de la dénonciation spontanée est une bonne chose en soi, mais aucun argument ne permet de justifier la suppression des intérêts moratoires.
- La suppression de la responsabilité pénale des héritiers est une bonne chose.
- L'introduction d'une procédure de rappel d'impôt simplifiée en faveur des héritiers est certes une bonne chose, mais encore faut-il s'assurer que les héritiers d'un

contribuable sincère ne sont pas moins bien traités que les héritiers d'un contribuable qui a soustrait des impôts. En d'autres termes, le rappel d'impôt ne doit pas être trop clément.

- La variante 1 présente l'avantage d'être simple à mettre en oeuvre. Par contre, elle ne tient pas compte de la capacité économique du contribuable. En outre, les taux fixés par les cantons ne sont pas prévisibles.
- La variante 2 permet d'assurer l'équité fiscale relative. Toutefois, cette variante exige la détermination exacte du revenu et de la fortune du défunt durant les trois dernières années civiles, ce qui pourrait se révéler très difficile pour les héritiers.
- La variante 3 peut sembler relativement compliquée au premier abord. Elle présente cependant l'avantage qu'aucun document ne doit être fourni pour les années n-2 et n-3. Ce sont en effet les éléments de la fortune au moment du décès qui sont pris en compte. Cette variante est une combinaison réussie entre une approche axée sur le passé et une approche axée sur le présent. C'est donc la meilleure variante.

10. Condensé

Même si le Parlement a donné suite à deux initiatives demandant une **amnistie fiscale générale** et qu'il va par conséquent élaborer un projet d'amnistie, la consultation effectuée par le DFF prouve à l'évidence qu'une amnistie générale soulève de nombreux doutes. En effet, parmi les cantons, les positions favorables à une amnistie ne sont pas légion. Il en va de même des associations, qui ne font pas montre de beaucoup d'enthousiasme. En revanche, trois partis politiques, dont deux représentés au Gouvernement, approuvent une amnistie fiscale générale.

La **simplification du rappel d'impôt en cas de succession** (mesure 1) proposée par le DFF a rencontré beaucoup moins d'opposition. Même si le choix de la variante ne fait pas l'unanimité, il apparaît néanmoins que la variante 3 (procédure de rappel d'impôt simplifiée) rencontre l'écho le moins favorable de la part des cantons et des partis. De plus, nombre de personnes consultées estiment que cette variante est trop compliquée à mettre en oeuvre. Paradoxalement, c'est pourtant cette variante qui est préconisée par de nombreuses associations faîtières, par d'autres associations et par la doctrine fiscale. La variante 2 (procédure de rappel d'impôt raccourcie) reçoit un accueil favorable, en particulier de la majorité des cantons (15) et d'un parti gouvernemental. Quant à la variante 1 (rappel d'impôt forfaitaire), elle a séduit à première vue plusieurs cantons et deux partis gouvernementaux en raison de sa simplicité. Ce résultat positif est cependant relativisé par les critiques que cette variante a soulevées et par les propositions d'amélioration (dont seule une partie est réalisable).

La **suppression de la responsabilité des héritiers** (mesure 2) fait quasi l'unanimité, aussi bien au niveau des cantons qu'à celui des partis ou des associations. Étant donné que les travaux parlementaires (en raison de l'initiative du canton du Jura JU; 01.300) sont achevés, il ne reste cependant plus de travail législatif à accomplir dans ce domaine.

Le principe de la **dénonciation spontanée** (mesure 3) est approuvé par la majorité des personnes consultées; toutefois, la plupart d'entre elles sont opposées à la suppression des intérêts moratoires.