

NE_GERICHTE CDP.2016.120 vom 22. August 2017

NE Tribunal cantonal, 2017-08-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2016.120

FR: NE_GERICHTE CDP.2016.120 du 22 août 2017

IT: NE_GERICHTE CDP.2016.120 del 22 agosto 2017

Erwägungen

E. 1

LHID, sous réserve de sa dernière phrase qui figure dans l'alinéa 2 de l'article 151 LIFD, ainsi qu'à l'article 221 al. 1 LCdir. S'agissant de la procédure en rappel d'impôt, l'article 153 al. 1 LIFD prévoit que le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Cette disposition n'a pas été intégrée à la LHID mais se retrouve à l'article 223 LCdir.

Le rappel d'impôt consiste en la perception après coup d'impôts qui n'ont pas été prélevés, à tort, lors de la taxation, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Il s'agit de la part de la créance fiscale primitive qui n'est pas encore éteinte, que ce soit par le paiement ou par la prescription. En d'autres termes, un rappel d'impôt sert à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si l'autorité avait eu connaissance de tous les faits et moyens de preuve pertinents lors de la procédure de taxation ordinaire. Dès l'instant où une décision fiscale ne peut plus être attaquée par un moyen de droit ordinaire, elle entre en force et doit en général être maintenue en vertu du principe de sécurité juridique. De manière générale, une taxation entrée en force ne peut être révisée en défaveur du contribuable qu'avec une grande retenue, les intérêts dignes de protection de ce dernier devant être préservés. Le contribuable doit en effet pouvoir se fier au fait que la décision de taxation qui lui a été notifiée dans le cadre de la procédure ordinaire est valable. Aussi, une procédure de rappel d'impôt est exclue lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact au moment de la taxation, afin d'éviter que le fisc puisse revenir sur une décision entrée en force alors que celle-ci contenait des inexactitudes flagrantes. Cependant, il se peut que dans certains cas, un intérêt public suffisamment important justifie une modification de cette décision. Partant, on peut, à certaines conditions, réviser une taxation en faveur du contribuable ou au contraire, procéder à un rappel d'impôt en faveur du fisc. Le rappel d'impôt est soumis à deux conditions objectives, soit une perte fiscale provenant du fait qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou alors de manière incomplète; et l'existence de faits ou de moyens de preuve existants déjà au moment de la taxation mais inconnus de l'autorité fiscale, ou la commission d'un crime ou d'un délit à l'encontre de cette autorité. D'un point de vue subjectif, il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute pour que cette procédure soit ouverte. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives, ne dépendant plus, depuis l'entrée en vigueur de la LIFD en 1995, de la commission d'une infraction fiscale. La créance de rappel d'impôt existe donc dès le moment où les conditions légales sont réalisées. Toutefois, la décision de taxation bénéficiant de l'autorité de la chose jugée, le rappel doit être expressément réglé dans la loi. Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint 10 ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, tandis que celui de procéder au rappel s'éteint 15 ans après la fin de la

période fiscale à laquelle il se rapporte. Ces délais de péremption ne peuvent, par définition, être interrompus. Il est important de noter que la procédure de rappel, qui porte uniquement sur l'obligation fiscale primitive qui n'est pas encore éteinte, ne constitue pas une accusation en matière pénale, contrairement à la procédure pour soustraction d'impôt. En effet, la procédure en rappel d'impôt est une pure procédure de droit fiscal à laquelle l'article 6 CEDH ne peut s'appliquer. Les garanties que cette disposition consacre ne doivent donc être respectées que dans le cadre d'une accusation en matière pénale, soit dans la procédure pour soustraction d'impôt. Dès lors, la responsabilité des héritiers pour une dette incombant au défunt dans une procédure de rappel d'impôt n'est pas contraire à cette disposition. Ce qui l'était, et c'est pourquoi la loi a été modifiée, c'était le devoir des héritiers de répondre des amendes pénales du défunt (Sermet, *Annonces spontanées ?*: aperçu des principaux problèmes juridiques, in : RDAF 2016 II 487-489 et les références citées).

bb) Selon l'article 175 al. 3 LIFD, 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 qu'aucune autorité n'en ait connaissance (let. a); qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c).

L'hypothèse préalable à toute annonce spontanée est l'existence d'une soustraction d'impôt, qui est une infraction de nature pénale. Commet une soustraction consommée le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, ainsi que celui qui, intentionnellement ou par négligence, ne retient pas, ou pas suffisamment, un impôt à la source, ou qui obtient une remise d'impôt illégale ou injustifiée. Pour qu'il y ait soustraction au sens de la LIFD, il faut donc qu'il ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de celui-ci (RDAF 2016, p. 489). Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêt du TF du 16.03.2010 [2C_480/2009] cons. 6.1 et les références citées). Quant au caractère spontané, il fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable, ne serait-ce que par l'envoi d'une demande de renseignement requérant la collaboration du contribuable à fournir des renseignements nécessaires à la taxation (Sansonetti/Hostettler, ad art. 175 LIFD, in *Commentaire romand de la LIFD*, 2017, n°48c et les références citées). La déclaration spontanée de l'article 175 al. 3 LIFD conduisant désormais à l'impunité, un parallèle peut en outre être fait en ce qui concerne la soustraction fiscale avec la déclaration spontanée de l'article 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (arrêt du TF du 07.07.2009 [2C_188/2009] cons. 2.6, in *StE* 2010 B 101.9.12), dont la pratique déduit qu'elle n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément ("de son propre mouvement") dans un esprit de repentir (ATF 119 IV 220 cons. 4).

cc) Aux termes de l'article 153a alinéa 1 LIFD, chacun des héritiers a droit, indépendamment des autres, au rappel d'impôt simplifié sur les éléments de la fortune et revenu soustraits par le défunt, à condition qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de la soustraction d'impôt (let. a); qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer les éléments de la fortune et du revenu soustrait (let. b); qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). 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 (al. 2). Le rappel d'impôt simplifié est exclu en cas de liquidation officielle de la succession ou de la liquidation de la succession selon les règles de la faillite (al. 3). L'exécuteur testamentaire ou l'administrateur de la succession peuvent également demander le rappel d'impôt simplifié (al. 4).

Cette disposition entre dans le chapitre relatif au rappel d'impôt. Elle doit toutefois être lue non seulement en tenant compte des conditions du rappel d'impôt ordinaire, mais également en tenant compte des articles 175 ss LIFD qui régissent la procédure en matière de soustraction ainsi que la dénonciation spontanée. La position des héritiers ainsi que les éventuelles décisions qu'ils seront amenés à prendre diffèrent selon que le contribuable dont ils héritent fait l'objet d'une procédure de soustraction d'impôt avant son décès ou selon qu'il décède avant que les héritiers n'aient connaissance de faits justifiant un simple rappel d'impôt dans le chapitre fiscal du de cujus (Dubey, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 153a no 3 et les références citées). Lorsque les héritiers apprennent l'existence d'une situation justifiant un rappel d'impôt au décès du de cujus, ces derniers ne sont pas tenus de signaler cette situation à l'autorité fiscale. L'obligation de collaborer à l'établissement de l'inventaire fiscal (art. 157) n'inclut en effet pas celle de signaler l'existence de taxations qui n'ont pas été effectuées ou seraient incomplètes, puisque l'inventaire comprend la fortune du défunt, celle de son conjoint vivant en ménage commun et celle de ses enfants mineurs sous autorité parentale estimées au jour du décès (art. 155). S'ils devaient néanmoins l'apprendre ultérieurement et se résoudre à annoncer cette situation ou que l'autorité la découvre par elle-même, les héritiers seraient responsables des dettes fiscales résultant d'un rappel pouvant porter au plus sur 10 ans. En revanche, lorsque le contribuable décède avant qu'une soustraction ne soit connue de l'autorité fiscale et que les héritiers décident de porter la soustraction à la connaissance des autorités fiscales en respectant les conditions de l'article 153a, ils ne sont alors responsables des dettes du de cujus que sur trois ans (Dubey, op. cit., ad art. 153a, no 6).

3.a) Au cas particulier, il ressort du dossier que l'exécuteur testamentaire de la succession de A.X., soit Me C., a spontanément informé l'autorité fiscale que le de cujus n'avait pas déclaré une partie importante de sa fortune ainsi que les rendements y relatifs durant plusieurs années. A l'appui de cette annonce, il a remis les relevés fiscaux des années 2010 à 2012 d'un portefeuille de titres numéroté, à savoir "[aaaa]" détenus auprès de la Banque D. L'exécuteur testamentaire a par la suite transmis différents documents relatifs au portefeuille de titres. Aussi, on doit retenir qu'avant cette annonce, aucune procédure en soustraction d'impôt n'était ouverte à l'égard des époux X. et que, par ailleurs, le SSCO ignorait l'existence d'une soustraction d'impôt. Partant, il s'agit d'examiner les effets juridiques de l'information spontanée du 27 mai 2014 transmise aux autorités par l'exécuteur testamentaire de feu A.X. ainsi que la production de différents documents bancaires en date du 14 novembre 2014.

b) Lorsqu'un contribuable marié décède et que ses héritiers décident d'annoncer des éléments fiscaux que ce dernier n'avait pas déclarés, se pose la question de savoir quels sont les avoirs qui seront touchés par le rappel d'impôt simplifié. En effet, certains des éléments peuvent être détenus conjointement par le défunt et le conjoint survivant et donc, doivent potentiellement être traités différemment. Tel peut être par exemple le cas des comptes détenus en copropriété par les deux époux. La part du conjoint survivant doit-elle

être reprise sur 10 ans ou bénéficie-t-elle, tout comme la part du défunt, du rappel d'impôt simplifié ? Ou même, doit-on traiter l'entier de manière ordinaire en présumant que le conjoint survivant était au courant de la soustraction du défunt ? Jusqu'à une clarification par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 30 septembre 2015 [2C_116,117/2015], les cantons traitaient ces cas spécifiques de façon différente. Certains appliquaient 3 ans sur l'entier, d'autres 10 ans et d'autres encore, séparaient les deux parties. Pour suivre la même logique que la dénonciation spontanée du vivant du contribuable, il ne serait pas conforme au système légal de procéder à un rappel sur 10 ans sur l'entier des biens, le conjoint survivant ne devant pas être tenu pour responsable de la soustraction du défunt. Il a été soutenu en doctrine que lorsqu'un défunt était marié au moment de son décès, le rappel d'impôt simplifié ne devrait intervenir que sur les éléments fiscaux hérités par le conjoint survivant et non sur le patrimoine qui lui échoit par la liquidation du régime matrimonial. Pour une partie des auteurs, il aurait cependant été justifié de permettre le rappel simplifié sur l'ensemble des actifs issus de la liquidation du régime matrimonial, pour autant que la revendication matrimoniale porte sur des éléments soustraits par le défunt. Ces avis ont été contredits par l'arrêt du Tribunal fédéral précité, selon lequel le rappel simplifié ne porte que sur les biens non déclarés du défunt et non pas ceux du conjoint survivant : "Der überlebende Ehegatte kann für seine nicht deklarierten Vermögenswerte hingegen nicht die vereinfachte Nachbesteuerung verlangen, ist er doch für seine Steuerfaktoren selbst steuerpflichtig. Die Anwendung der Norm nach ihrem klaren Wortlaut führt somit ebenfalls nicht zu einer vereinfachten Nachbesteuerung für einen Teil des Nachlasses".. Une dénonciation par les héritiers ne peut donc concerner que les actifs de la personne décédée. Ainsi, si cette dénonciation porte sur un élément détenu de façon commune, alors la part qui ne concerne pas le défunt devra être reprise sur 10 ans. D'un point de vue civil, le bien est présumé appartenir en copropriété aux deux époux dans la mesure où aucune preuve du contraire ne peut être apportée. En conclusion, il peut arriver que le conjoint survivant soit à la fois repris sur 10 ans sur une partie des actifs en tant que contribuable, ainsi que sur 3 ans sur l'autre partie, en tant qu'héritier du conjoint décédé. Le copropriétaire survivant des éléments en question a donc intérêt à se dénoncer dans le même temps afin de bénéficier au moins de l'impunité sur l'entier. La distinction entre la part du conjoint décédé et celle du conjoint survivant doit notamment intervenir lorsque les époux détenaient un compte en banque conjointement. Dans un tel cas, la première moitié du solde du compte reviendra au conjoint survivant lors de la liquidation du régime matrimonial. L'autre moitié fera partie de la masse successorale, dont une partie reviendra alors aussi au conjoint survivant, en tant qu'héritier. Si le conjoint survivant procède à une annonce spontanée concernant l'existence de ce compte, les deux parts seront traitées de façon différente. La part du conjoint survivant qui lui revient dans le cadre de la dissolution du régime matrimonial devra être reprise sur 10 ans, alors que sur la part du défunt, entrée dans la masse successorale, les héritiers, agissant conjointement, bénéficieront d'une procédure de perception réduite de l'impôt dû, soit une reprise sur 3 ans. Lorsque le conjoint survivant avait, sur le compte détenu uniquement par le conjoint décédé, un pouvoir de signature, les conséquences sont les mêmes. Certes, lorsque le conjoint survivant était au bénéfice d'une procuration, il ne fait aucun doute qu'il avait connaissance de la soustraction commise par son défunt conjoint. Cependant, on ne peut exclure que la personne qui n'a pas de pouvoir de signature n'avait pas connaissance elle aussi des agissements de son conjoint. Par conséquent, distinguer les deux cas de figure est objectivement insoutenable. En outre, du point de vue du droit civil, les actifs bancaires restent la propriété du titulaire du compte, quand bien

même ce dernier autorise un tiers, conjoint ou non, à signer à sa place. L'existence d'une procuration ou non ne devrait donc avoir aucun effet sur les années qui seront prises en compte; la part revenant au conjoint survivant par -succession doit bénéficier du rappel d'impôt simplifié dans tous les cas, alors que celle qui lui revient de par la liquidation du régime matrimonial doit être reprise sur 10 ans (Sermet, Annonces spontanées ? : aperçu des principaux problèmes juridiques, in : RDAF 2016 II 501-503 et les références citées).

c) En l'occurrence, par courrier 27 novembre 2014, le SSCO a informé l'exécuteur testamentaire qu'il était dans l'obligation d'ouvrir à l'égard de B.X. une procédure en rappel ordinaire des impôts directs cantonal et communal ainsi que de l'impôt fédéral direct pour les années 2004 à 2012, sachant qu'au vu des pièces bancaires produites par courrier du 14 novembre 2014, il apparaissait que l'■épouse du défunt était co-titulaire de la relation bancaire non déclarée. Contrairement à l'opinion des recourantes, il importe peu de déterminer le propriétaire et ayant droit économique des fonds soustraits du point de vue du droit civil. En effet, et comme exposé ci-dessus, de manière générale, un bien est présumé appartenir aux deux époux dans la mesure où aucune preuve du contraire ne peut être apportée. Or, les éléments aux dossiers dont le contrat relatif à l'■ouverture d'■un compte de dépôt du 1er février 1999 permettent de retenir, à l'■instar du service intimé, que les époux X. détenaient conjointement le portefeuille de titres "[aaaa]" auprès de la Banque D. En tout état de cause, si le compte avait été détenu uniquement par A.X. et que son épouse avait eu un simple pouvoir de signature, les conséquences auraient été les mêmes. Partant, dans la mesure où l'■annonce spontanée du 27 mai 2014 portait sur un élément détenu de façon commune, la part qui ne concernait pas le défunt devait être reprise sur 10 ans. A cet égard, le fait que le SSCO a considéré la production des pièces bancaires en date du 14 novembre 2014 comme une dénonciation spontanée de B.X. au sens de l'■article 175 al. 3 LIFD ne saurait prêter flanc à la critique. En conséquence, c'■est à juste titre que l'■intimé a retenu que la part de B.X. qui lui revenait en tant que conjointe survivante dans le cadre de la dissolution du régime matrimonial devait être reprise sur 10 ans par une procédure de rappel ordinaire, alors que la part du défunt, entrée dans la masse successorale des héritiers, agissant conjointement, devait bénéficier d'une procédure de perception réduite de l'impôt dû, soit une reprise sur 3 ans. Les griefs des recourantes s'avèrent ainsi mal fondés.

d) Il s'ensuit que c'est à juste titre que l'intimé a astreint la succession de feu A.X. à payer le montant de 46'118.25 francs à titre de rappel simplifié, respectivement, de l'impôt fédéral direct, de l'impôt direct cantonal et de l'impôt direct communal pour les périodes fiscales 2009 à 2012 et la succession de feu B.X. à payer les montants de 479'403.70 francs à titre de rappel ordinaire, respectivement, de l'impôt fédéral direct, de l'impôt direct cantonal et de l'impôt direct communal pour les périodes fiscales 2004 à 2012. En tout état de cause, l'assiette de l'impôt n'est pas remise en cause par les recourantes et elle ne prête pas flanc à la critique.

4. Le recours est rejeté. Les recourantes qui succombent doivent supporter les frais de justice, en compensation avec leur avance de frais (art. 47 al. 1 LPJA). Elles ne peuvent prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

Par ces motifs, LA COUR DE DROIT PUBLIC

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge des recourantes un émolument de décision de 700 francs, et les débours par 70 francs, montants couverts par leur avance de frais.

3.N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 22 août 2017

1Lorsque 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 commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

2Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante.²

1Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 20 mars 2008 sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable, en vigueur depuis le 1erjanv. 2010 (RO20084453;FF20068347).²Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 10 oct. 1997 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, en vigueur depuis le 1erjanv. 1998 (RO1998669; FF1997II 1058).

1Chacun 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.

2Le 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.

3Le 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.

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

1Introduit par le ch. I 1 de la LF du 20 mars 2008 sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable, en vigueur depuis le 1erjanv. 2010 (RO20084453;FF20068347).

1Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète,

celui qui, tenu de percevoir un impôt à la source, ne le retient pas ou ne retient qu'un montant insuffisant, que ce soit intentionnellement ou par négligence,

celui qui, intentionnellement ou par négligence, obtient une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée,

est puni d'une amende.

2En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée.

3Lorsque 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.¹

4Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies.²

1Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 20 mars 2008 sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable, en vigueur depuis le 1erjanv. 2010 (RO20084453;FF20068347).²Introduit par le ch. I 1 de la LF du 20 mars 2008 sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable, en vigueur depuis le 1erjanv. 2010 (RO20084453;FF20068347).

E. 2

a) Le litige porte sur la reprise par rappel d'impôt ordinaire en matière d'impôt fédéral, cantonal et communal (ICC) pour les années fiscales 2004 à 2012 de la part qui revient à feu B.X. de par la liquidation du régime matrimonial, respectivement la moitié du portefeuille de titres non déclarés "[aaaa]" détenus auprès de la Banque D. ainsi que ses rendements. Il s'agit en particulier de déterminer si l'entier des avoirs non déclarés devait être soumis à la procédure de rappel d'impôt simplifié des héritiers. A cet égard, il convient de faire une distinction entre la dénonciation spontanée non punissable et le rappel d'impôt en cas de succession. b) Dans la mesure où le litige concerne à la fois l'impôt fédéral direct ainsi que l'impôt cantonal et communal. Les principes applicables en l'occurrence étant les mêmes en droit fédéral et en droit cantonal, les considérants qui suivent valent pour l'un et pour l'autre impôt. c) En vertu de l'article 16 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques; sont imposables notamment les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail (art. 17 al. 1 LIFD), les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD), ainsi que le rendement de la fortune mobilière, en particulier les intérêts d'avoirs, y compris les rendements versés, en cas de vie ou de rachat, d'assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique, sauf si ces assurances servent à la prévoyance (art. 20 al. 1 let. a LIFD). Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète; il doit la signer personnellement et la remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui est imparti (art. 124 al. 2 LIFD). Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de

résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al. 2 LIFD dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31.12.2015). Selon l'article 126 LIFD, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (al. 1); sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (al. 2). aa) Selon l'article 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 un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Cette disposition correspond à celle contenue à l'article 53 al. 1 LHID, sous réserve de sa dernière phrase qui figure dans l'alinéa 2 de l'article 151 LIFD, ainsi qu'à l'article 221 al. 1 LCdir. S'agissant de la procédure en rappel d'impôt, l'article 153 al. 1 LIFD prévoit que le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Cette disposition n'a pas été intégrée à la LHID mais se retrouve à l'article 223 LCdir. Le rappel d'impôt consiste en la perception après coup d'impôts qui n'ont pas été prélevés, à tort, lors de la taxation, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Il s'agit de la part de la créance fiscale primitive qui n'est pas encore éteinte, que ce soit par le paiement ou par la prescription. En d'autres termes, un rappel d'impôt sert à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si l'autorité avait eu connaissance de tous les faits et moyens de preuve pertinents lors de la procédure de taxation ordinaire. Dès l'instant où une décision fiscale ne peut plus être attaquée par un moyen de droit ordinaire, elle entre en force et doit en général être maintenue en vertu du principe de sécurité juridique. De manière générale, une taxation entrée en force ne peut être révisée en défaveur du contribuable qu'avec une grande retenue, les intérêts dignes de protection de ce dernier devant être préservés. Le contribuable doit en effet pouvoir se fier au fait que la décision de taxation qui lui a été notifiée dans le cadre de la procédure ordinaire est valable. Aussi, une procédure de rappel d'impôt est exclue lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact au moment de la taxation, afin d'éviter que le fisc puisse revenir sur une décision entrée en force alors que celle-ci contenait des inexactitudes flagrantes. Cependant, il se peut que dans certains cas, un intérêt public suffisamment important justifie une modification de cette décision. Partant, on peut, à certaines conditions, réviser une taxation en faveur du contribuable ou au contraire, procéder à un rappel d'impôt en faveur du fisc. Le rappel d'impôt est soumis à deux conditions objectives, soit une perte fiscale provenant du fait qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou alors de manière incomplète; et l'existence de faits ou de moyens de preuve existants déjà au moment de la taxation mais inconnus de l'autorité fiscale, ou la commission d'un crime ou d'un délit à l'encontre de cette autorité. D'un point de vue subjectif, il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute pour que cette procédure soit ouverte. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives, ne dépendant plus, depuis l'entrée en vigueur de la LIFD en 1995, de la commission d'une infraction fiscale. La créance de rappel d'impôt existe donc dès le moment où les conditions légales sont réalisées. Toutefois, la décision de taxation bénéficiant de l'autorité de la chose jugée, le rappel doit être expressément réglé dans la loi. Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint 10 ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation

n'a pas été effectuée, tandis que celui de procéder au rappel s'éteint 15 ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte. Ces délais de péremption ne peuvent, par définition, être interrompus. Il est important de noter que la procédure de rappel, qui porte uniquement sur l'obligation fiscale primitive qui n'est pas encore éteinte, ne constitue pas une accusation en matière pénale, contrairement à la procédure pour soustraction d'impôt. En effet, la procédure en rappel d'impôt est une pure procédure de droit fiscal à laquelle l'article 6 CEDH ne peut s'appliquer. Les garanties que cette disposition consacre ne doivent donc être respectées que dans le cadre d'une accusation en matière pénale, soit dans la procédure pour soustraction d'impôt. Dès lors, la responsabilité des héritiers pour une dette incombant au défunt dans une procédure de rappel d'impôt n'est pas contraire à cette disposition. Ce qui l'était, et c'est pourquoi la loi a été modifiée, c'était le devoir des héritiers de répondre des amendes pénales du défunt (Sermet , Annonces spontanées ? : aperçu des principaux problèmes juridiques, in : RDAF 2016 II 487-489 et les références citées). bb) Selon l'article 175 al. 3 LIFD , 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 qu'aucune autorité n'en ait connaissance (let. a); qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). L'hypothèse préalable à toute annonce spontanée est l'existence d'une soustraction d'impôt, qui est une infraction de nature pénale. Commet une soustraction consommée le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, ainsi que celui qui, intentionnellement ou par négligence, ne retient pas, ou pas suffisamment, un impôt à la source, ou qui obtient une remise d'impôt illégale ou injustifiée. Pour qu'il y ait soustraction au sens de la LIFD, il faut donc qu'il ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de celui-ci RDAF 2016, p. 489). Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêt du TF du 16.03.2010 [2C_480/2009] cons. 6.1 et les références citées). Quant au caractère spontané, il fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable, ne serait-ce que par l'envoi d'une demande de renseignement requérant la collaboration du contribuable à fournir des renseignements nécessaires à la taxation (Sansonetti/Hostettler , ad art. 175 LIFD, in Commentaire romand de la LIFD, 2017, n°48c et les références citées). La déclaration spontanée de l'article 175 al. 3 LIFD conduisant désormais à l'impunité, un parallèle peut en outre être fait en ce qui concerne la soustraction fiscale avec la déclaration spontanée de l'article 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (arrêt du TF du 07.07.2009 [2C_188/2009] cons. 2.6, in StE 2010 B 101.9.12), dont la pratique déduit qu'elle n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément ("de son propre mouvement") dans un esprit de repentir (ATF 119 IV 220 cons. 4). cc) Aux termes de l'article 153a alinéa 1 LIFD , chacun des héritiers a droit, indépendamment des autres, au rappel d'impôt simplifié sur les éléments de la fortune et revenu soustraits par le défunt, à condition qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de la soustraction d'impôt (let. a); qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer les éléments de la fortune et du revenu soustrait (let. b) ; qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c). 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

(al. 2). Le rappel d'impôt simplifié est exclu en cas de liquidation officielle de la succession ou de la liquidation de la succession selon les règles de la faillite (al. 3). L'exécuteur testamentaire ou l'administrateur de la succession peuvent également demander le rappel d'impôt simplifié (al. 4). Cette disposition entre dans le chapitre relatif au rappel d'impôt. Elle doit toutefois être lue non seulement en tenant compte des conditions du rappel d'impôt ordinaire, mais également en tenant compte des articles 175 ss LIFD qui régissent la procédure en matière de soustraction ainsi que la dénonciation spontanée. La position des héritiers ainsi que les éventuelles décisions qu'ils seront amenés à prendre diffèrent selon que le contribuable dont ils héritent fait l'objet d'une procédure de soustraction d'impôt avant son décès ou selon qu'il décède avant que les héritiers n'aient connaissance de faits justifiant un simple rappel d'impôt dans le chapitre fiscal du de cujus (Dubey, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 153a no 3 et les références citées). Lorsque les héritiers apprennent l'existence d'une situation justifiant un rappel d'impôt au décès du de cujus, ces derniers ne sont pas tenus de signaler cette situation à l'autorité fiscale. L'obligation de collaborer à l'établissement de l'inventaire fiscal (art. 157) n'inclut en effet pas celle de signaler l'existence de taxations qui n'ont pas été effectuées ou seraient incomplètes, puisque l'inventaire comprend la fortune du défunt, celle de son conjoint vivant en ménage commun et celle de ses enfants mineurs sous autorité parentale estimées au jour du décès (art. 155). S'ils devaient néanmoins l'apprendre ultérieurement et se résoudre à annoncer cette situation ou que l'autorité la découvre par elle-même, les héritiers seraient responsables des dettes fiscales résultant d'un rappel pouvant porter au plus sur 10 ans. En revanche, lorsque le contribuable décède avant qu'une soustraction ne soit connue de l'autorité fiscale et que les héritiers décident de porter la soustraction à la connaissance des autorités fiscales en respectant les conditions de l'article 153a, ils ne sont alors responsables des dettes du de cujus que sur trois ans (Dubey, op. cit., ad art. 153a, no 6).

E. 3

a) Au cas particulier, il ressort du dossier que l'exécuteur testamentaire de la succession de A.X., soit Me C., a spontanément informé l'autorité fiscale que le de cujus n'avait pas déclaré une partie importante de sa fortune ainsi que les rendements y relatifs durant plusieurs années. A l'appui de cette annonce, il a remis les relevés fiscaux des années 2010 à 2012 d'un portefeuille de titres numéroté, à savoir "[aaaa]" détenus auprès de la Banque D. L'exécuteur testamentaire a par la suite transmis différents documents relatifs au portefeuille de titres. Aussi, on doit retenir qu'avant cette annonce, aucune procédure en soustraction d'impôt n'était ouverte à l'égard des époux X. et que, par ailleurs, le SSCO ignorait l'existence d'une soustraction d'impôt. Partant, il s'agit d'examiner les effets juridiques de l'information spontanée du 27 mai 2014 transmise aux autorités par l'exécuteur testamentaire de feu A.X. ainsi que la production de différents documents bancaires en date du 14 novembre 2014. b) Lorsqu'un contribuable marié décède et que ses héritiers décident d'annoncer des éléments fiscaux que ce dernier n'avait pas déclarés, se pose la question de savoir quels sont les avoirs qui seront touchés par le rappel d'impôt simplifié. En effet, certains des éléments peuvent être détenus conjointement par le défunt et le conjoint survivant et donc, doivent potentiellement être traités différemment. Tel peut être par exemple le cas des comptes détenus en copropriété par les deux époux. La part du conjoint survivant doit-elle être reprise sur 10 ans ou bénéficie-t-elle, tout comme la part du défunt, du rappel d'impôt simplifié ? Ou même, doit-on traiter l'entier de manière ordinaire en présupposant que le conjoint survivant était au courant de la soustraction du défunt ? Jusqu'à une clarification par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 30 septembre 2015

[2C_116,117/2015] , les cantons traitaient ces cas spécifiques de façon différente. Certains appliquaient 3 ans sur l'entier, d'autres 10 ans et d'autres encore, séparaient les deux parties. Pour suivre la même logique que la dénonciation spontanée du vivant du contribuable, il ne serait pas conforme au système légal de procéder à un rappel sur 10 ans sur l'entier des biens, le conjoint survivant ne devant pas être tenu pour responsable de la soustraction du défunt. Il a été soutenu en doctrine que lorsqu'un défunt était marié au moment de son décès, le rappel d'impôt simplifié ne devrait intervenir que sur les éléments fiscaux hérités par le conjoint survivant et non sur le patrimoine qui lui échoit par la liquidation du régime matrimonial. Pour une partie des auteurs, il aurait cependant été justifié de permettre le rappel simplifié sur l'ensemble des actifs issus de la liquidation du régime matrimonial, pour autant que la revendication matrimoniale porte sur des éléments soustraits par le défunt. Ces avis ont été contredits par l'arrêt du Tribunal fédéral précité, selon lequel le rappel simplifié ne porte que sur les biens non déclarés du défunt et non pas ceux du conjoint survivant : " Der überlebende Ehegatte kann für seine nicht deklarierten Vermögenswerte hingegen nicht die vereinfachte Nachbesteuerung verlangen, ist er doch für seine Steuerfaktoren selbst steuerpflichtig. Die Anwendung der Norm nach ihrem klaren Wortlaut führt somit ebenfalls nicht zu einer vereinfachten Nachbesteuerung für einen Teil des Nachlasses". . Une dénonciation par les héritiers ne peut donc concerner que les actifs de la personne décédée. Ainsi, si cette dénonciation porte sur un élément détenu de façon commune, alors la part qui ne concerne pas le défunt devra être reprise sur 10 ans. D'un point de vue civil, le bien est présumé appartenir en copropriété aux deux époux dans la mesure où aucune preuve du contraire ne peut être apportée. En conclusion, il peut arriver que le conjoint survivant soit à la fois repris sur 10 ans sur une partie des actifs en tant que contribuable, ainsi que sur 3 ans sur l'autre partie, en tant qu'héritier du conjoint décédé. Le copropriétaire survivant des éléments en question a donc intérêt à se dénoncer dans le même temps afin de bénéficier au moins de l'impunité sur l'entier. La distinction entre la part du conjoint décédé et celle du conjoint survivant doit notamment intervenir lorsque les époux détenaient un compte en banque conjointement. Dans un tel cas, la première moitié du solde du compte reviendra au conjoint survivant lors de la liquidation du régime matrimonial. L'autre moitié fera partie de la masse successorale, dont une partie reviendra alors aussi au conjoint survivant, en tant qu'héritier. Si le conjoint survivant procède à une annonce spontanée concernant l'existence de ce compte, les deux parts seront traitées de façon différente. La part du conjoint survivant qui lui revient dans le cadre de la dissolution du régime matrimonial devra être reprise sur 10 ans, alors que sur la part du défunt, entrée dans la masse successorale, les héritiers, agissant conjointement, bénéficieront d'une procédure de perception réduite de l'impôt dû, soit une reprise sur 3 ans. Lorsque le conjoint survivant avait, sur le compte détenu uniquement par le conjoint décédé, un pouvoir de signature, les conséquences sont les mêmes. Certes, lorsque le conjoint survivant était au bénéfice d'une procuration, il ne fait aucun doute qu'il avait connaissance de la soustraction commise par son défunt conjoint. Cependant, on ne peut exclure que la personne qui n'a pas de pouvoir de signature n'avait pas connaissance elle aussi des agissements de son conjoint. Par conséquent, distinguer les deux cas de figure est objectivement insoutenable. En outre, du point de vue du droit civil, les actifs bancaires restent la propriété du titulaire du compte, quand bien même ce dernier autorise un tiers, conjoint ou non, à signer à sa place. L'existence d'une procuration ou non ne devrait donc avoir aucun effet sur les années qui seront prises en compte; la part revenant au conjoint survivant par -succession doit bénéficier du rappel d'impôt simplifié dans tous les cas, alors que celle qui lui revient de par la liquidation du

régime matrimonial doit être reprise sur 10 ans (Sermet , Annonces spontanées ? : aperçu des principaux problèmes juridiques, in : RDAF 2016 II 501-503 et les références citées). c) En l'occurrence, par courrier 27 novembre 2014, le SSCO a informé l'exécuteur testamentaire qu'il était dans l'obligation d'ouvrir à l'égard de B.X. une procédure en rappel ordinaire des impôts directs cantonal et communal ainsi que de l'impôt fédéral direct pour les années 2004 à 2012, sachant qu'au vu des pièces bancaires produites par courrier du 14 novembre 2014, il apparaissait que l'épouse du défunt était co-titulaire de la relation bancaire non déclarée. Contrairement à l'opinion des recourantes, il importe peu de déterminer le propriétaire et ayant droit économique des fonds soustraits du point de vue du droit civil . En effet, et comme exposé ci-dessus, de manière générale, un bien est présumé appartenir aux deux époux dans la mesure où aucune preuve du contraire ne peut être apportée. Or, les éléments aux dossiers dont le contrat relatif à l'ouverture d'un compte de dépôt du 1 er février 1999 permettent de retenir, à l'instar du service intimé, que les époux X. détenaient conjointement le portefeuille de titres "[aaaa]" auprès de la Banque D. En tout état de cause, si le compte avait été détenu uniquement par A.X. et que son épouse avait eu un simple pouvoir de signature, les conséquences auraient été les mêmes. Partant, dans la mesure où l'annonce spontanée du 27 mai 2014 portait sur un élément détenu de façon commune, la part qui ne concernait pas le défunt devait être reprise sur 10 ans. A cet égard, le fait que le SSCO a considéré la production des pièces bancaires en date du 14 novembre 2014 comme une dénonciation spontanée de B.X. au sens de l'article 175 al. 3 LIFD ne saurait prêter flanc à la critique. En conséquence, c'est à juste titre que l'intimé a retenu que la part de B.X. qui lui revenait en tant que conjointe survivante dans le cadre de la dissolution du régime matrimonial devait être reprise sur 10 ans par une procédure de rappel ordinaire, alors que la part du défunt, entrée dans la masse successorale des héritiers, agissant conjointement, devait bénéficier d'une procédure de perception réduite de l'impôt dû, soit une reprise sur 3 ans. Les griefs des recourantes s'avèrent ainsi mal fondés. d) Il s'ensuit que c'est à juste titre que l'intimé a astreint la succession de feu A.X. à payer le montant de 46'118.25 francs à titre de rappel simplifié, respectivement, de l'impôt fédéral direct, de l'impôt direct cantonal et de l'impôt direct communal pour les périodes fiscales 2009 à 2012 et la succession de feu B.X. à payer les montants de 479'403.70 francs à titre de rappel ordinaire, respectivement, de l'impôt fédéral direct, de l'impôt direct cantonal et de l'impôt direct communal pour les périodes fiscales 2004 à 2012. En tout état de cause, l'assiette de l'impôt n'est pas remise en cause par les recourantes et elle ne prête pas flanc à la critique.

E. 4

Le recours est rejeté. Les recourantes qui succombent doivent supporter les frais de justice, en compensation avec leur avance de frais (art. 47 al. 1 LPJA). Elles ne peuvent prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.