



ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

Amnistie fiscale fribourgeoise

Amnistie fiscale fribourgeoise

1. **Contexte**
 - a. Les raisons de l'amnistie fribourgeoise
 - b. Objectifs visés par le Conseil d'Etat
 - c. Autres amnisties
 - d. Dénonciation spontanée
2. **Amnistie fribourgeoise**
 - a. Buts et champ d'application
 - b. Conditions
 - c. Effets juridiques
 - d. Procédure
3. **ATF ayant annulé l'amnistie tessinoise**
 - a. L'amnistie tessinoise
 - b. Grievs des recourants
 - c. Grievs retenus par le TF
4. **Etat de situation**
 - a. Phase de consultation
 - b. Piste de réflexion

Conclusion finale

a. Les raisons de l'amnistie

- Motion Nadine Gobet / Patrice Morand du 12 novembre 2013: Amnistie fiscale cantonale
 - "Nous demandons que le Conseil d'Etat élabore un projet de modification de la loi sur les impôts cantonaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques et morales.
 - Le dispositif actuel d'amnistie individuelle n'est pas suffisamment attractif et une procédure simplifiée devrait être mise en place pour les personnes physiques et morales afin de rendre les annonces attractives et simples pour tous les citoyens de notre canton.
 - A ce sujet, le modèle jurassien mis en place en 2010 semble faire ses preuves et pourrait servir de base de réflexion, notamment pour le taux d'imposition à retenir.
- Approuvée au GC FR le 20 novembre 2014.

3


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

b. Objectifs visés par le Conseil d'Etat

- Projet de loi mis en consultation le 1^{er} avril 2015 (fin de la consultation au 1^{er} juin 2015)
- Rentrées fiscales de l'ordre de 14 à 40 millions pour toute la durée (3 ans) de l'amnistie pour les autorités cantonales (Canton, Communes, Paroisses)
- Au vu de l'échange d'information automatique sur le plan international et des bouleversements relatifs au secret bancaire en droit interne suisse, permettre au contribuable de régulariser sa situation
- Mesures structurelles et d'économie 2013-2016, le Conseil d'Etat a soulevé la question de l'examen de l'opportunité d'une amnistie fiscale cantonale dans la perspective d'une levée du secret bancaire pour les contribuables imposés en Suisse. Dans son message, le Conseil d'Etat soulignait que l'octroi d'une amnistie fiscale au niveau cantonal pourrait s'avérer financièrement intéressant pour l'Etat et les communes.

4


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

c. Autres amnisties

- Amnistie sur le plan fédéral en 1969:
 - durée 3 ans
 - sans amende ni rappel d'impôt
 - 334 millions de fortune sont ressortis uniquement dans le canton de FR
- Amnistie jurassienne :
 - durée 4 ans de 2010 à 2014
 - taux linéaires (4%, 13% et 23%)
 - montants inférieurs à CHF 51'000 → pas de conséquences
 - 530 millions de fortune refont surface
 - recettes fiscales de 50 millions pour le canton du Jura
- Amnistie tessinoise → annulée à la suite de l'ATF du 30 mars 2015, réf: 2C_1194/2013 et 2C_645/2014
- Amnistie valaisanne → abandonnée par le CE valaisan 30 avril 2015

5


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

d. Dénonciation spontanée

- Dénonciation spontanée en matière d'impôts directs:
 - Art. 175 LIFD selon sa teneur depuis le 1^{er} janvier 2010
 - Identique dans les grandes lignes pour les personnes physiques et personnes morales (Art. 181a LIFD).

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

6


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

d. Dénonciation spontanée

- Dénonciation spontanée pour héritiers :
 - Art. 153a LIFD selon sa teneur depuis le 1^{er} janvier 2010

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.

7

Amnistie fiscale fribourgeoise

1. Contexte
 - a. Les raisons de l'amnistie fribourgeoise
 - b. Objectifs visés par le Conseil d'Etat
 - c. Autres amnisties
 - d. Dénonciation spontanée
2. Amnistie fribourgeoise
 - a. Buts et champ d'application
 - b. Conditions
 - c. Effets juridiques
 - d. Procédure
3. ATF ayant annulé l'amnistie tessinoise
 - a. L'amnistie tessinoise
 - b. Grieffs des recourants
 - c. Grieffs retenus par le TF
4. Etat de situation
 - a. Phase de consultation
 - b. Piste de réflexion

Conclusion finale

8

a. Buts et champ d'application

- Art. 1 du projet de loi de l'amnistie (ci-après : LAmnistie)
 - Régularisation fiscale facilitée des avoirs non déclarés (amnistie fiscale).
 - La dénonciation spontanée et le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers sont réglés dans la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (ci-après LICD).
- Art. 2 LAmnistie
 - L'amnistie fiscale s'applique aux impôts soustraits sur le revenu et la fortune.
 - Les personnes morales qui souhaitent régulariser leur situation fiscale doivent utiliser la dénonciation spontanée non punissable. (selon la LIFD/LHID, donc pas couvertes pas l'Amnistie fribourgeoise)

9


 ETUDE D'AVOCAT
 EMMANUEL KILCHENMANN

b. Conditions

- Art. 5 LAmnistie

L'amnistie fiscale est accordée à condition :

 - a. que le contribuable n'ait jamais déposé de dénonciation spontanée au sens de l'article 220 al. 3 LICD (*identique à LIFD/LHID*);
 - b. qu'aucune autorité fiscale n'ait eu connaissance de la soustraction;
 - c. que le contribuable s'efforce de s'acquitter du rappel d'impôt dû, et
 - d. qu'il collabore avec l'administration, notamment pour déterminer le montant du rappel d'impôt fédéral direct.
- Art. 2 al. 3 LAmnistie

L'amnistie fiscale ne peut pas être demandée si les éléments non déclarés:

 - a. ont été soustraits dans un autre canton qui pourrait procéder à un rappel d'impôt sur les trois, respectivement dix dernières années ;
 - b. sont en lien avec des biens immobiliers situés à l'étranger ou avec un établissement stable situé à l'étranger.

10


 ETUDE D'AVOCAT
 EMMANUEL KILCHENMANN

c. Effets juridiques

- Art. 4 LAmnistie: pas de poursuite pénale, ni amende
- Art. 6 LAmnistie:
 - a. 3 dernières années pour héritiers
 - b. 10 dernières années pour IFD/ICC revenu
 - c. Inférieur ou égal à CHF 50'000 → pas de rappel d'impôt
- Art. 7 LAmnistie:
 - a. 8% de la fortune soustraite → activité lucrative dépendante ou disposant de revenus de rentes ;
 - b. 20% de la fortune soustraite → activité lucrative indépendante et les administrateurs de sociétés de capitaux ;
 - c. 3% de la fortune soustraite héritée → les héritiers.

11


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

c. Effets juridiques

- Art. 8 LAmnistie:
 - a. Le montant calculé comprend le rappel d'impôt et les intérêts, pour l'impôt fédéral direct, l'impôt cantonal, communal et ecclésiastique.
 - b. SCC détermine toutefois le montant du rappel et des intérêts d'impôt fédéral direct effectivement dû. Si le montant calculé de manière simplifiée ne permet pas de couvrir le montant du rappel et des intérêts d'impôt fédéral direct, le contribuable devra s'acquitter au minimum de ce montant.

12


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

d. Procédure

- Art. 9 LAmnistie:

La Direction des finances règle la procédure applicable.

Renvoi aux règles de procédure contenues dans la législation fédérale Art. 123 ss LIFD.

13

Amnistie fiscale fribourgeoise

1. Contexte
 - a. Les raisons de l'amnistie fribourgeoise
 - b. Objectifs visés par le Conseil d'Etat
 - c. Autres amnisties
 - d. Dénonciation spontanée
2. Amnistie fribourgeoise
 - a. Buts et champ d'application
 - b. Conditions
 - c. Effets juridiques
 - d. Procédure
3. ATF ayant annulé l'amnistie tessinoise
 - a. L'amnistie tessinoise
 - b. Grievs des recourants
 - c. Grievs retenus par le TF
4. Etat de situation
 - a. Phase de consultation
 - b. Piste de réflexion

Conclusion finale

14

a. L'Amnistie tessinoise

- 25 novembre 2013, le Grand Conseil du canton du Tessin a adopté deux dispositions transitoires de la Loi tessinoise sur les contributions
 - a. d'une durée limitée à deux ans dès leur entrée en vigueur (2014 et 2015)
 - b. visant l'introduction d'un rabais du taux d'impôt jusqu'à 70% en cas de dénonciation spontanée
 - c. tant pour les personnes physiques que morales (amnistie fiscale cantonale)
- Pour information: L'Amnistie valaisanne abandonnée prévoyait exactement le même mécanisme

15

ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

b. Griefs des recourants contre l'Amnistie tessinoise

- Divers membres du Parti socialiste saisissent le Tribunal fédéral d'un recours en matière de droit public contre ces deux nouvelles dispositions.
- Ils invoquent pour l'essentiel deux griefs¹ :
 - *"en premier lieu, ils se plaignent d'une violation du **principe de la force dérogatoire du droit fédéral** (art. 49 Cst.), la LHID ne laissant pas de place à des rabais au niveau du rappel d'impôt – et ce malgré la compétence des cantons de fixer les barèmes pour les impôts cantonaux et communaux*
 - *en second lieu, ils font valoir une violation des **principes d'universalité, d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité économique** (art. 127 al. 2 Cst. et 8 al. 1 Cst.)"*

¹Schürch Simone, [L'amnistie fiscale tessinoise](#), publié sur [Lawinside](#) le 11 avril 2015).

16

ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

c. Griefs retenus par le TF

- **Principe de la force dérogatoire du droit fédéral (art. 49 Cst.)²**
 - "Le Tribunal fédéral se rallie à l'opinion des recourants : les dispositions de la LHID régissant la dénonciation spontanée non punissable (art. 56 al. 1bis et 57b al. 1 LHID) ne font nullement référence à la possibilité d'octroyer un rabais au niveau du rappel d'impôt.
 - Au contraire, les deux articles disposent que, pour profiter des effets de la dénonciation spontanée, le contribuable doit s'efforcer "d'acquitter le rappel d'impôt dû" (let. c).
 - Partant, **les normes de la LHID ne laissent pas de place à des rabais de taux d'impôt** prévus par le droit cantonal. Ces normes fédérales sont par ailleurs directement applicables, puisque le droit cantonal s'en écarte (art. 72i al. 2 LHID)."

² Schürch Simone, [L'amnistie fiscale tessinoise](#), publié sur [LawInside](#) le 11 avril 2015).

c. Griefs retenus par le TF

- **Principes d'universalité, d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst. et 8 al. 1 Cst.)³**
 - "Le Tribunal fédéral rappelle que l'art. 127 Cst. est une concrétisation de l'art. 8 Cst. qui lie le législateur cantonal dans le domaine fiscal. Dans le cas particulier, le Tribunal fédéral estime que l'amnistie fiscale tessinoise **viole les principes prévus par cette disposition**.
 - Premièrement, **l'égalité de traitement** n'est pas respectée par la loi cantonale, puisque des personnes dans une situation semblable (par ex. des contribuables avec une même fortune) seraient traitées de manière différente (l'un payerait le 100% du taux d'impôt, l'autre que le 30%).
 - Deuxièmement, la loi cantonale viole le **principe d'universalité et d'imposition selon la capacité économique**, puisqu'un contribuable avec une mauvaise situation économique peut être tenu au paiement de la totalité de l'impôt, alors qu'un autre contribuable avec de très bons moyens pourrait bénéficier de l'amnistie."

³ Schürch Simone, [L'amnistie fiscale tessinoise](#), publié sur [LawInside](#) le 11 avril 2015).

Amnistie fiscale fribourgeoise

1. Contexte
 - a. Les raisons de l'amnistie fribourgeoise
 - b. Objectifs visés par le Conseil d'Etat
 - c. Autres amnisties
 - d. Dénonciation spontanée
2. Amnistie fribourgeoise
 - a. Buts et champ d'application
 - b. Conditions
 - c. Effets juridiques
 - d. Procédure
3. ATF ayant annulé l'amnistie tessinoise
 - a. L'amnistie tessinoise
 - b. Grievs des recourants
 - c. Grievs retenus par le TF
4. Etat de situation
 - a. Phase de consultation
 - b. Piste de réflexion

Conclusion finale

19

a. Phase de consultation

- L'Amnistie fiscale fribourgeoise a été mise en consultation le 1^{er} avril 2015
- Consultation terminée le 1^{er} juin 2015

20

b. Piste de réflexion

- ATF du 30 mars 2015, réf: 2C_1194/2013 et 2C_645/2014:
 - Quelle influence sur le projet d'Amnistie fribourgeoise ?
- Différence entre le modèle fribourgeois (semblable au modèle jurassien) et le modèle tessinois
- L'Amnistie fribourgeoise à la lumière des griefs:
 - Principe de la force dérogatoire du droit fédéral: Ne semble pas poser le même problème que dans le cas de l'Amnistie tessinoise qui elle prévoyait explicitement un rabais d'impôt. Or, l'Amnistie fribourgeoise ne prévoit pas de rabais d'impôt.
 - Principes d'universalité, d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité économique: ces griefs du TF risquent sérieusement de mettre en péril l'Amnistie fribourgeoise du fait des taux linéaires qui ne tiennent pas compte de la capacité contributive.
- Piste possible : Des taux par paliers ?
- Attendre le durcissement du droit pénal fiscal et espérer une Amnistie sur le plan fédéral

21


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL 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)
- L'ATF du 30 mars 2015 sonne-t-il la fin des Amnisties sur le plan cantonal ? Très difficile de répondre à cette question, quand bien même il subsiste une infime ouverture selon notre interprétation.

22


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN



ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

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

+41 26 510 10 20
etude@kilchenmann.com

23

