

MESSAGE N° 151 *1^{er} septembre 2009*
du Conseil d'Etat au Grand Conseil
accompagnant le projet de loi modifiant
la loi sur les impôts cantonaux directs

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi modifiant la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1). Après une brève introduction, ce message donne les motifs et l'étendue de la révision et ses conséquences. Il contient également un commentaire des articles modifiés.

1. INTRODUCTION

La présente révision comprend trois thèmes principaux:

- elle donne suite à trois motions acceptées par le Grand Conseil en 2008 (motion 156.06 Jörg Schnyder/Jean-Jacques Marti reprise par Rudolf Vonlanthen/Markus Ith concernant l'abaissement des impôts sur les prestations en capital provenant de la prévoyance; motion 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page concernant une réduction de l'imposition des personnes physiques et morales et motion 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens concernant l'allègement fiscal pour un développement durable et un soutien à la famille);
- elle propose, dans le but que la fiscalité fribourgeoise ne s'éloigne pas trop de la moyenne suisse, de réduire les impôts des familles ayant des enfants à charge et de diminuer de 5% les impôts des sociétés et personnes morales;
- elle prévoit enfin d'adapter la législation fiscale fribourgeoise à la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable et d'ancrer dans la loi le principe de l'abolition de la pratique Dumont.

2. MOTIONS TRAITÉES

2.1 Motion 156.06 Jörg Schnyder/Jean-Jacques Marti

Par motion déposée et développée le 27 juin 2006 (*BGC* p. 1542), les députés Jörg Schnyder et Jean-Jacques Marti demandent une réduction de 10% des impôts sur les prestations en capital provenant de la prévoyance.

Cette motion a été reprise par les députés Rudolf Vonlanthen et Markus Ith et a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne suite à cette motion dans son article 39. Cette motion est ainsi liquidée.

2.2 Motion 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page

Par motion déposée et développée le 13 avril 2007 (*BGC* p. 608), les députés Stéphane Peiry et Pierre-André Page demandent une réduction linéaire de 10% de l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques ainsi que de l'impôt sur le bénéficiaire et le capital des personnes morales.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne partiellement suite à cette motion dans ses articles 110, 113, 114, 121, 122 et 130.

Compte tenu des mesures fiscales qui ont déjà été prises les années précédentes (notamment par les baisses successives du coefficient), cette motion est ainsi liquidée.

2.3 Motion 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens

Par motion déposée et développée le 8 mai 2007 (*BGC* p. 609), les députés Markus Bapst et Jean-Louis Romanens demandent de modifier certaines dispositions de la LICD dans le but d'alléger l'imposition de la famille, de baisser linéairement les barèmes de l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques et de réduire l'imposition des entreprises.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne partiellement suite à cette motion dans ses articles 36 al. 1 let. a, b et g, 110, 113, 114, 121, 122 et 130.

3. LOI FÉDÉRALE SUR LA SIMPLIFICATION DU RAPPEL D'IMPÔT EN CAS DE SUCCESSION ET SUR L'INTRODUCTION DE LA DÉNONCIATION SPONTANÉE NON PUNISSABLE

En date du 20 mars 2008, le Parlement fédéral a adopté la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable (RO 2008 p. 4453). Cette loi entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2010.

A partir de 2010, les héritiers qui révèlent une soustraction d'impôt du défunt pourront bénéficier d'une réduction du rappel d'impôt et des intérêts moratoires: ils seront réclamés au plus pour les trois ans précédant le décès.

En outre, une fois dans sa vie, le contribuable qui révèle ses propres soustractions d'impôt (dénonciation spontanée) ne sera pas puni d'une amende, mais devra payer uniquement le rappel d'impôt et les intérêts moratoires. Les mesures précitées doivent encourager le retour à la légalité du revenu et de la fortune soustraits, ce qui élargit l'assiette fiscale et, par conséquent, permet d'escompter une hausse des recettes fiscales.

Ces deux mesures concernent l'impôt fédéral direct ainsi que les impôts sur le revenu et la fortune des cantons, des communes et des paroisses. Toutes les autres contributions qui n'auraient pas été acquittées, comme la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt anticipé, l'impôt sur les successions, l'impôt sur les donations ou les cotisations AVS/AL, y compris les intérêts moratoires, restent dues et ne sont pas concernées par la présente révision.

3.1 Réduction du rappel d'impôt en cas de succession

En cas de soustraction d'impôt commise par le défunt, le rappel d'impôt (pour les impôts dus les années précédentes) et les intérêts moratoires peuvent être réclamés au plus pour les dix années précédant le décès. Dès 2010, les héritiers ne paieront le rappel d'impôt et les

intérêts moratoires que pour les trois années précédant la période fiscale au cours de laquelle le décès est survenu. Les héritiers ne bénéficieront de cette réduction que s'ils s'acquittent intégralement de leurs obligations fiscales (notamment en dressant un inventaire complet de la succession). La réduction ne sera accordée que pour le revenu et la fortune dont les autorités fiscales n'avaient pas connaissance. Si ces conditions ne sont pas remplies, le rappel d'impôt ordinaire pourra être prélevé jusqu'à dix ans en arrière.

3.2 Dénonciation spontanée non punissable

Actuellement, une personne qui se dénonce elle-même est punie d'une amende égale à un cinquième de l'impôt qu'elle a soustrait. A partir de 2010, les personnes physiques et les personnes morales qui déposent leur première dénonciation spontanée pourront échapper à toute punition. Elles devront cependant payer le rappel d'impôt et les intérêts moratoires au plus pour les dix ans précédents. Pour toute autre dénonciation spontanée, l'amende se montera à un cinquième de l'impôt soustrait et le rappel d'impôt et les intérêts moratoires seront perçus comme actuellement. Comme pour les héritiers, le privilège de la dénonciation spontanée ne sera accordé que si les autorités fiscales n'avaient pas déjà connaissance de la soustraction d'impôt et si le contribuable collabore sans réserve avec les autorités fiscales. Si les conditions d'octroi sont remplies, non seulement l'amende ne sera pas perçue, mais les autres actes punissables (par ex. faux dans les titres) commis pour soustraire l'impôt ne seront pas poursuivis pénalement. En outre, le privilège de la dénonciation non punissable est étendu aux participants à la soustraction dénoncée: l'instigateur, les aides et les complices pourront également bénéficier de la dénonciation spontanée aux mêmes conditions que le contribuable.

Au surplus, si un ancien membre d'un organe d'une personne morale ou un ancien représentant d'une personne morale dénonce spontanément pour la première fois une soustraction d'impôt commise par cette personne morale, cette dernière ne sera pas poursuivie, les membres des organes et les représentants actuels ou passés non plus.

4. ABROGATION DE LA PRATIQUE DUMONT

Selon le droit en vigueur, les frais d'entretien d'un immeuble privé sont déductibles du revenu imposable. Ce principe général est restreint par la jurisprudence du Tribunal fédéral qui prévoit que l'acquéreur d'un immeuble ne peut pas déduire les frais d'entretien de son immeuble dans les cinq ans suivant l'achat si ces frais sont engagés pour un immeuble dont l'entretien a été négligé par l'ancien propriétaire (pratique Dumont). Le nouveau propriétaire peut toutefois déduire les dépenses dues aux travaux d'entretien qui doivent parer à une dépréciation de l'immeuble. Ainsi d'après la pratique Dumont, les frais de remise en état d'un immeuble négligé acquittés dans les cinq années suivant son acquisition ne sont pas déductibles.

Le 3 octobre 2008, les Chambres fédérales ont décidé d'abroger cette pratique; elles ont donc arrêté la loi fédérale sur le traitement fiscal des frais de remise en état des immeubles (RO 2009 p. 1515). Cette loi entrera en vigueur au 1^{er} janvier 2010. A partir de cette date, la pratique Dumont sera définitivement abrogée dans le cadre de

l'impôt fédéral direct et le délai de cinq ans suivant l'acquisition d'un immeuble négligé sera supprimé. Les frais de remise en état des immeubles seront donc déductibles dès l'acquisition de l'immeuble. D'après les dispositions transitoires prévues par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), les lois cantonales doivent être adaptées dans les deux ans suivant l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur le traitement fiscal des frais de remise en état des immeubles, c'est-à-dire en l'occurrence au début 2012.

Comme annoncé au mois de février de cette année, la Direction des finances a décidé d'abandonner de manière anticipée la pratique Dumont avec effet au 1^{er} janvier 2009, soit trois ans avant qu'elle ne soit dans l'obligation de le faire. Cette mesure de relance vise à inciter les acquéreurs d'immeubles privés à entreprendre plus rapidement certains travaux, ce qui apportera un soutien aux entreprises du secteur de la construction. L'ordonnance de la Direction des finances du 21 mars 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés, des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que des frais de restauration de biens culturels immeubles a été modifiée dans ce sens le 4 mars 2009 avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2009. Il s'agit maintenant d'harmoniser la base légale cantonale en matière de frais d'entretien d'immeubles.

5. COMMENTAIRE DES ARTICLES MODIFIÉS

Art. 33 al. 2, 1^{re} phr.

La loi précise maintenant clairement que les frais de remise en état d'immeubles récemment acquis (c'est-à-dire acquis dans les cinq dernières années) sont des frais d'entretien déductibles fiscalement. La pratique Dumont est ainsi définitivement abandonnée.

Art. 36 al. 1 let. a, b et g

Les montants minimaux et maximaux des déductions sociales pour enfant et pour orphelin sont augmentés de 1000 francs. Les déductions sociales pour enfant s'échelonnent ainsi entre 7000 et 8500 francs pour les deux premiers enfants et entre 8000 et 9500 dès le 3^e enfant.

La déduction pour frais de garde est augmentée de 1500 francs et passe de 4500 à 6000 francs par enfant gardé.

Art. 39 al. 2 et al. 2^{bis} (nouveau)

Alinéa 2

Les paliers d'imposition ont été augmentés de 10 000 francs. Le tableau suivant permet de comparer les deux versions:

Version selon projet	Version en vigueur
² L'impôt se monte à:	² L'impôt se monte à:
2% pour les premiers 40 000 francs;	2% pour les premiers 30 000 francs;
3% pour les prochains 40 000 francs;	3% pour les prochains 30 000 francs;
4% pour les prochains 50 000 francs;	4% pour les prochains 40 000 francs;
5% pour les prochains 60 000 francs;	5% pour les prochains 50 000 francs;
6% pour tous les autres montants.	6% pour tous les autres montants.

Alinéa 2^{bis}

Une déduction de 5000 francs pour les personnes mariées vivant en ménage commun a été introduite. Un couple qui perçoit une prestation en capital de 40 000 francs sera donc imposé sur 35 000 francs. Cette déduction est également accordée aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien.

Avec la solution présentée dans le projet, l'imposition des prestations en capital provenant de la prévoyance est réduite en moyenne de 10,8%.

Art. 110 al. 1 et 2

Le taux d'imposition du bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est réduit de 5% et passe de 10 à 9,5%. Lorsque le bénéfice net total n'excède pas 50 000 francs, le taux d'imposition des premiers 25 000 francs est également réduit de 5% et passe de 5 à 4,75%. Le taux d'imposition des 25 000 francs suivants est abaissé dans la même proportion et passe ainsi de 15 à 14,25%.

Art. 113 al. 1 et 2

Le taux d'imposition du bénéfice des associations, fondations et autres personnes morales est réduit de 5% et passe de 10 à 9,5%. Lorsque le bénéfice net total n'excède pas 50 000 francs, le taux d'imposition des premiers 25 000 francs est également réduit de 5% et passe de 5 à 4,75%. Le taux d'imposition des 25 000 francs suivants est abaissé dans la même proportion et passe ainsi de 15 à 14,25%.

Art. 114

Le taux d'imposition du bénéfice des placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe est réduit de 5% et passe de 10 à 9,5%.

Art. 121

Le taux d'imposition du capital des sociétés de capitaux et des coopératives est réduit de 5% et passe de 1,9 à 1,8%.

Art. 122 al. 1

Le taux d'imposition du capital des associations, fondations et autres personnes morales est réduit de 5% et passe de 3 à 2,85%.

Art. 130

Le taux d'imposition du capital des holdings et des sociétés et fondations domiciliées est réduit de 5% et passe de 0,2 à 0,19%. Pour la part de capital qui dépasse 500 millions, le taux est réduit de 0,1 à 0,09%.

Art. 192 titre médian

Pour distinguer clairement le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers (art. 194a) du rappel d'impôt ordinaire, l'article 192 LICD s'intitulera désormais «Rappel d'impôt ordinaire».

Art. 194a (nouveau)*Alinéas 1 et 2 Position des héritiers*

Les héritiers peuvent bénéficier de la réduction de la perception du rappel d'impôt que le défunt aurait dû payer.

Encore faut-il, pour qu'ils aient à répondre des impôts soustraits par le défunt, que celui-ci soit assujéti à l'impôt en Suisse. La mesure proposée ici diminue la responsabilité des héritiers en ce sens que le rappel d'impôt et les intérêts moratoires ne sont réclamés que pour les trois dernières périodes fiscales précédant l'année du décès (al. 2). Tout héritier a le droit de demander seul le rappel d'impôt simplifié: il peut donc le demander même contre la volonté des autres héritiers.

Le rappel d'impôt simplifié n'est accordé que pour la déclaration d'éléments de la fortune ou du revenu dont les autorités fiscales ne connaissaient pas l'existence. Si les héritiers déclarent des éléments déjà connus d'une autorité fiscale fédérale, cantonale ou communale, ces éléments feront l'objet d'un rappel d'impôt ordinaire sur dix ans (cf. let. a).

De plus, les héritiers doivent aider sans réserve les autorités fiscales à dresser un inventaire exact et complet de la succession. Ils doivent donc s'acquitter pleinement de leur obligation de collaborer à l'inventaire conformément à l'article 198 LICD (cf. let. b).

Enfin, les héritiers ne doivent bénéficier du rappel d'impôt réduit que s'ils s'efforcent de le payer (cf. let. c). Par exemple, l'héritier qui serait en mesure de payer le rappel d'impôt, mais qui laisse traîner les choses jusqu'à la poursuite, ne bénéficiera pas du rappel d'impôt simplifié. Dans ce cas, il sera tenu de payer après coup le rappel d'impôt et les intérêts moratoires calculés sur la base des dix dernières années.

Le rappel d'impôt qui a été notifié valablement du vivant du contribuable fait partie des dettes de la succession comme toutes les autres dettes du contribuable; dans ce cas, il n'y a aucune raison de le réduire. Il se peut toutefois qu'il ne soit pas assez élevé parce que les autorités fiscales n'ont pas découvert tous les éléments du revenu ou de la fortune qui ont été soustraits. Dans cette hypothèse, les héritiers doivent pouvoir déclarer aux autorités fiscales d'autres éléments de la fortune du défunt dont ils ont connaissance et bénéficier pour ces éléments d'une réduction du rappel d'impôt conformément aux nouvelles dispositions de la LICD présentées dans le présent projet. Ce rappel d'impôt réduit selon les nouvelles prescriptions est dû pour les héritiers en plus du rappel d'impôt déjà notifié valablement au défunt.

Alinéa 3 Exclusion de la réduction du rappel d'impôt

Tout héritier peut demander la liquidation officielle de la succession. Dans ce cas, les héritiers ne répondent pas personnellement des dettes du défunt (cf. art. 593 CC), et ils n'ont donc pas besoin d'une restriction de leur responsabilité pour les impôts soustraits par le défunt. Lorsqu'une succession insolvable fait l'objet d'une liquidation selon les règles de la faillite (art. 597 CC), le fisc n'a aucune raison de réduire sa créance en faveur d'autres créanciers. C'est pourquoi le rappel d'impôt ne sera pas réduit en cas de liquidation officielle de la succession ni en cas de liquidation de la succession par la voie de la faillite.

Alinéa 4 Administrateur de la succession et exécuteur testamentaire

L'administrateur de la succession et l'exécuteur testamentaire doivent également être autorisés à déposer une demande de rappel d'impôt simplifié, car ils doivent gé-

rer la succession en vertu de l'article 518 al. 2 CC. En outre, ils répondent solidairement avec les héritiers des impôts du défunt, mais dans une mesure limitée (art. 13 al. 4 LICD). Ils peuvent demander le rappel d'impôt simplifié, même sans l'accord des héritiers.

Art. 220 al. 3 et al. 4 (nouveau)

Alinéa 3

On renonce à engager une poursuite pénale lorsque le contribuable regrette son comportement fautif et se dénonce spontanément pour la première fois en aidant sans réserve l'administration à déterminer le montant du rappel d'impôt. L'abandon de la sanction pénale doit motiver le contribuable fautif à dévoiler ses fautes et à déclarer après coup les revenus et la fortune qu'il a soustraits. Il devra toujours payer le rappel d'impôt et les intérêts moratoires. Le rappel d'impôt est perçu au plus sur dix ans (art. 193 LICD). La dénonciation spontanée non punissable n'est possible qu'une fois, tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales (cf. art. 226a LIFD) car, sinon, le contribuable pourrait se dénoncer spontanément à intervalles réguliers et échapperait ainsi à toute peine.

On ne renonce à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée. Si le contribuable remplit toutes les conditions mentionnées ci-dessus, mais qu'il ne fait pas le nécessaire pour acquitter le rappel d'impôt qu'il serait en mesure de payer, par exemple en laissant traîner les choses jusqu'à la poursuite, l'exemption de la peine est révoquée après coup.

Alinéa 4

Cet alinéa détermine la peine pour les dénonciations spontanées ultérieures. La règle actuelle fixant l'amende à un cinquième de l'impôt soustrait s'appliquera pour autant toutefois que les conditions de l'alinéa 3 let. a à c soient remplies. Pour les dénonciations ultérieures, on ne renoncera pas à poursuivre pénalement les autres actes délictueux en relation avec la soustraction d'impôt.

Art. 222 al. 3 (nouveau)

L'instigateur, le complice et le participant à une soustraction d'impôt ont eux aussi la possibilité de déposer une dénonciation spontanée non punissable. Actuellement, ils ne bénéficient d'aucune exemption de peine s'ils regrettent leurs actes et signalent la soustraction d'impôt. Rien ne les incite donc à déclarer une soustraction d'impôt. Désormais ils ne devront plus craindre d'avoir à payer une amende s'ils dévoilent une soustraction d'impôt avant que les autorités fiscales en aient connaissance et qu'ils coopèrent sans réserve avec ces derniers; de plus, ils seront libérés de leur responsabilité solidaire pour les impôts soustraits. Dans ce cas également, la poursuite pénale n'est pas engagée contre les autres infractions qui sont en relation directe avec la soustraction d'impôt.

En l'occurrence, il est également justifié de limiter le nombre des dénonciations spontanées non punissables à une seule. La première dénonciation spontanée, non punissable, peut porter sur la participation à plusieurs soustractions d'impôts; ainsi un conseiller fiscal peut, par exemple, dénoncer sa propre soustraction d'un ou plusieurs impôts et sa participation à des soustractions d'impôts commises par plusieurs clients. Les dénonciations spontanées ultérieures ne donnent plus droit à l'exemption de la peine. Les alinéas 1 et 2 de l'article 222 LICD sont alors applicables.

Art. 223 al 1 et al. 4 (nouveau)

Alinéa 1

Adaptation à la LHID.

Alinéa 4

Celui qui a dissimulé ou distrait des biens successoraux dans la procédure d'inventaire (art. 223 al. 1 LICD) et qui se sert d'un inventaire incomplet pour commettre ensuite une soustraction d'impôt sera exempté de toute peine conformément à l'article 231 al. 3 pour le délit d'inventaire et pour les autres infractions qui sont en relation directe avec la soustraction s'il se dénonce spontanément pour la première fois selon l'article 220 al. 3. La dissimulation ou la distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire est punissable en elle-même, c'est-à-dire même en l'absence de soustraction d'impôt (p. ex. parce que ces biens sont mentionnés par la suite dans la déclaration d'impôt). S'il n'y a pas de soustraction d'impôt, l'article 231 al. 3 n'est pas applicable. Il convient donc de régler expressément l'exemption de la peine pour ce cas.

Art. 226 titre médian

Etant donné qu'on insère un deuxième article (art. 226a) dans la section 3 «Personnes morales», il faut ajouter le titre «En général» à l'article 226 actuel. On précise ainsi que cet article contient des dispositions générales sur la violation d'obligations de procédure et sur la soustraction d'impôt par des personnes morales.

Art. 226a (nouveau)

Alinéa 1

Cet alinéa correspond à l'article 220 al. 3 LICD. Les conditions du dépôt d'une dénonciation spontanée non punissable doivent être les mêmes pour les personnes physiques et pour les personnes morales (cf. commentaire de l'art. 220 al. 3).

Alinéa 2

La modification de la raison sociale ou le déplacement du siège d'un point à un autre du territoire suisse n'ont aucune influence sur les obligations fiscales de la personne morale et ne s'opposent donc en rien au dépôt d'une dénonciation spontanée non punissable.

La transformation d'une société au sens de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion (LFus) n'a aucune incidence sur ses rapports juridiques selon la prescription expresse de l'article 53 2^e phrase LFus. Le sujet de droit, le patrimoine et la qualité de membre subsistent. La transformation n'exige pas la fondation d'une nouvelle société dans la forme juridique voulue (avec dissolution de la société existante et transfert de son patrimoine à la nouvelle société). Au registre du commerce, il n'y a pas de radiation de la société enregistrée sous son ancienne forme juridique. La continuité du sujet de droit et du patrimoine a pour effet que l'assujettissement continue. C'est pourquoi une dénonciation spontanée non punissable peut être déposée pour les soustractions d'impôt commises avant la transformation. Cependant, une dénonciation spontanée non punissable n'est pas possible après la transformation si la société a déjà déposé une dénonciation spontanée non punissable avant la transformation.

Si la société cédante disparaît après une fusion ou une scission, le dépôt d'une dénonciation spontanée pour cette société n'est plus possible. En cas de fusion par

absorption ou de scission par séparation, la société qui absorbe un élément ou se sépare d'un élément subsiste; son assujettissement n'est donc pas rompu par la procédure d'absorption ou de scission. Elle peut donc dénoncer les soustractions d'impôt commises dans le cadre de son exploitation, que celles-ci aient été commises avant ou après l'absorption ou la séparation. Il va de soi que l'exemption de la peine n'est accordée que si les conditions de l'al. 1 sont remplies.

Alinéa 3

La société agit toujours par l'intermédiaire de ses organes ou de ses représentants, qui sont seuls habilités à déposer une dénonciation spontanée. Etant donné qu'ils peuvent être punis en tant que participants en vertu de l'article 226 al. 3 LICD en relation avec l'article 222 LICD, ils doivent également être libérés de l'amende et de la responsabilité solidaire comme le prévoit le nouvel article 222 al. 3 LICD pour les participants à la soustraction d'impôt d'une personne physique. L'exemption de la peine vaut également pour les anciens membres des organes de la personne morale et les anciens représentants de la personne morale qui étaient enregistrés au registre du commerce pendant la période à laquelle se réfère la dénonciation spontanée non punissable.

Alinéa 4

Les anciens membres des organes d'une personne morale doivent pouvoir déposer une dénonciation spontanée non punissable à leur décharge. Dans ce cas, l'exemption de la peine ne vaut ni pour la personne morale concernée, ni pour ses organes et ses représentants.

Alinéa 5

De la même manière que pour les personnes physiques, il faut également régler les conséquences des dénonciations spontanées ultérieures pour les personnes morales.

Alinéa 6

La personne morale en tant que telle sera punie pour la soustraction de ses propres impôts (art. 226 al. 1 LICD). Lorsque son assujettissement en Suisse prend fin, il n'y a plus de sujet susceptible d'être puni et une dénonciation spontanée n'est donc plus pertinente.

Art. 231 al. 3 (nouveau)

Le propre d'une amnistie est d'exempter la personne repentante de toute peine. Or, il est tout à fait possible qu'une personne qui veut commettre une soustraction d'impôt réalise, en lien avec cette soustraction, d'autres infractions au sens du droit fiscal, voire du droit pénal. La personne qui se résout à déposer une dénonciation spontanée ne devra acquitter ou rembourser que les sommes qu'elle a omises de payer ou qu'elle a indûment touchées, mais elle n'encourra pas de peine pour ses actes punissables. Il convient donc d'amnistier les autres infractions (p. ex. escroquerie fiscale, usage de faux) commises en relation avec la soustraction d'impôt, pour autant que toutes les conditions de la dénonciation spontanée non punissable soient remplies.

Art. 232 al. 1 et al. 2 (nouveau)

Alinéa 1

Un deuxième alinéa ayant été ajouté à cet article, l'actuel article 232 LICD disposé sur deux paragraphes devient l'alinéa 1. Il ne s'agit là que d'une modification dans la mise en page.

Alinéa 2

La dénonciation spontanée non punissable doit ouvrir à tout contribuable la voie de l'honnêteté fiscale. Celui-ci ne s'engagera sur cette voie que si sa dénonciation spontanée n'entraîne aucune suite pénale. Si les conditions de l'article 220 al. 3 LICD ou de l'article 226a al. 1 LICD sont remplies, la poursuite pénale ne sera pas non plus engagée en cas de détournement d'impôts à la source.

Art. 248a (nouveau)

La question se pose de savoir à quelles successions appliquer les nouvelles règles pour la première fois. On peut penser à différentes solutions: on peut se baser sur le jour du décès du contribuable (c'est-à-dire sur le jour de l'ouverture de la succession) ou sur le jour de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt contre le contribuable, mais également sur la notification des autorités fiscales aux héritiers qu'une procédure en rappel d'impôt est ouverte ou va être ouverte contre le défunt. Etant donné que le jour du décès constitue une échéance qui peut généralement être déterminée facilement et avec certitude, le rappel d'impôt simplifié ne s'appliquera qu'aux successions ouvertes après l'entrée en vigueur de la présente loi.

6. INCIDENCES FINANCIÈRES

6.1 Pour l'Etat

L'incidence financière de l'amélioration des déductions sociales pour enfant et des frais de garde se monte à 9 millions de francs.

L'incidence financière de l'allègement de l'imposition des prestations en capital provenant de la prévoyance s'élève à 1,9 million de francs.

L'incidence financière de la réduction de 5% de l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales se monte à 4,7 millions de francs.

En ce qui concerne la question de la suppression de la pratique Dumont, les incidences financières ne sont pas chiffrables.

Le surplus de recettes fiscales liées à la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et à l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable n'est pas chiffrable.

L'incidence financière totale du présent projet de loi se monte ainsi à 15,6 millions de francs.

6.2 Pour les communes et les paroisses

Les impôts communaux et ecclésiastiques sont prélevés sur la base des impôts cantonaux et l'incidence financière des mesures proposées correspond à environ 12,5 millions de francs pour les communes et à 1,4 million de francs pour les paroisses.

6.3 Pour les contribuables

6.3.1 Impôt cantonal sur le revenu des contribuables avec enfant(s) à charge

Sujet fiscal: contribuable de profession dépendante, marié ou seul avec enfant(s), le conjoint exerçant ou n'exerçant pas d'activité salariée.

Objet fiscal: produit du travail du contribuable ou du couple, après déductions des charges sociales (AVS, AI, APG, AC, AANP) et de la caisse de pension.

Déductions considérées:

- Frais professionnels: 3% du revenu net, minimum 2000 francs et maximum 4000 francs.
- Déduction pour activité du conjoint.
- Assurance maladie: prime forfaitaire de l'année 2009, sans tenir compte des réductions des primes.
- Frais de garde.
- Déductions sociales.

Coefficient: les impôts correspondent à l'impôt cantonal de base (100%).

Revenu brut	Impôt 2009	Impôt 2010	Différence en %
a) couple marié avec 1 enfant, pas d'activité du conjoint			
40 000	382.90	335.20	- 12.5
60 000	2069.20	1973.15	- 4.6
100 000	6552.75	6419.65	- 2.0
150 000	12 927.00	12 786.45	- 1.1
230 000	24 243.90	24 094.70	- 0.6
b) couple marié avec 1 enfant (frais de garde), avec salaires identiques des conjoints			
40 000	123.00	79.00	- 35.8
60 000	1417.60	1188.45	- 16.2
100 000	5790.90	5488.05	- 5.2
150 000	12 133.25	11 780.55	- 2.9
230 000	23 043.85	22 668.35	- 1.6
c) couple marié avec 2 enfants, pas d'activité du conjoint			
40 000	91.00	71.00	- 22.0
60 000	1315.50	1118.70	- 15.0
100 000	5697.15	5449.60	- 4.3
150 000	11 951.55	11 672.45	- 2.3
230 000	23 208.70	22 908.65	- 1.3
d) couple marié avec 2 enfants (frais de garde), avec salaires identiques des conjoints			
40 000	0.00	0.00	0.0
60 000	391.90	188.50	- 51.9
100 000	4485.35	3956.80	- 11.8
150 000	10 577.25	9911.65	- 6.3
230 000	21 366.75	20 638.95	- 3.4
e) personne seule, avec 1 enfant (frais de garde)			
40 000	341.55	238.65	- 30.1
60 000	1978.10	1746.35	- 11.7
100 000	6436.50	6117.85	- 5.0
150 000	12 796.20	12 435.05	- 2.8
230 000	24 106.10	23 724.15	- 1.6

f) personne seule, avec 2 enfants (frais de garde)

40 000	0.00	0.00	0.0
60 000	798.15	443.30	- 44.5
100 000	5044.65	4485.35	- 11.1
150 000	11 185.10	10 508.95	- 6.0
230 000	22 382.15	21 641.65	- 3.3

6.3.2 Impôt sur les prestations en capital

Le tableau suivant permet de comparer l'impôt cantonal perçu actuellement sur les prestations en capital provenant de la prévoyance et l'impôt qui serait perçu selon le projet. Les tranches retenues vont de 40 000 francs à 400 000 francs, ce qui couvre plus de 80% du montant des prestations facturées.

Montant	Contribuable seul			Contribuable marié		
	Impôt 2009	Impôt 2010	Différence en %	Impôt 2009	Impôt 2010	Différence en %
40 000	900	800	- 11.11	900	700	- 22.22
80 000	2 300	2 000	- 13.04	2 300	1 850	- 19.57
130 000	4 600	4 000	- 13.04	4 600	3 800	- 17.39
200 000	8 600	7 600	- 11.63	8 600	7 300	- 15.12
300 000	14 600	13 600	- 6.85	14 600	13 300	- 8.90
400 000	20 600	19 600	- 4.85	20 600	19 300	- 6.31

7. MAJORITÉ QUALIFIÉE

En vertu de l'article 141 al. 2 let. b de la loi du 6 septembre 2006 sur le Grand Conseil (LGC; RSF 121.1), le présent projet requiert une majorité qualifiée du Grand Conseil pour être adopté. En effet, la disposition citée prévoit que les diminutions de recettes de l'Etat et des communes dont la valeur totale excède, pour les cinq premières années d'application de la loi ou du décret, 1/8% du total des dépenses des derniers comptes arrêtés par le Grand Conseil doivent être adoptées à la majorité qualifiée. Selon l'ordonnance du 26 mai 2009 précisant certains montants liés aux derniers comptes de l'Etat (RSF 612.21), la limite est fixée à 3 968 651 francs. Concrètement, la majorité qualifiée signifie en l'occurrence que ce projet doit être adopté par 56 députés au moins (art. 140 LGC).

8. AUTRES CONSÉQUENCES DU PROJET

Le présent projet n'a pas de conséquence directe en matière de personnel. Il n'a également pas d'effet s'agissant de la répartition des tâches Etat-communes et ne soulève aucun problème sous l'angle de la conformité au droit de l'Union européenne.

9. ENTRÉE EN VIGUEUR

Le Conseil d'Etat propose de fixer l'entrée en vigueur des ces modifications au 1^{er} janvier 2010.