



## Rapport 2015-DFIN-65

16 novembre 2015

### **du Conseil d'Etat au Grand Conseil concernant l'avant-projet de loi sur la régularisation fiscale facilitée des avoirs non déclarés (amnistie fiscale) / mise en œuvre de la motion Amnistie fiscale cantonale**

En application de l'article 194 de la loi sur le Grand Conseil (LGC; RSF 121.1), nous avons l'honneur de vous soumettre un rapport relatif à la mise en œuvre de la motion Nadine Gobet/ Patrice Morand 2013-GC-107 Amnistie fiscale cantonale (ci-après motion amnistie), approuvée par le Grand Conseil le 20 novembre 2014. En vue de mettre en œuvre cette motion, le Conseil d'Etat a mis en consultation l'avant-projet de loi sur la régularisation fiscale facilitée des avoirs non déclarés (amnistie fiscale), le 1<sup>er</sup> avril 2015. Le 2 avril, le Tribunal fédéral a rendu un arrêt considérant que l'amnistie tessinoise est anticonstitutionnelle et contraire à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Suite à cet arrêt, la Direction des finances (DFIN) a mandaté le Prof. Xavier Oberson de rédiger un avis de droit portant sur la constitutionnalité de l'avant-projet d'amnistie fiscale fribourgeoise. Ce dernier considère que l'avant-projet est difficilement compatible avec la Constitution et la LHID. Le 6 juin, la Conseillère fédérale Eveline Widmer-Schlumpf a déclaré que la question d'une amnistie fédérale, en lien avec l'échange automatique d'informations fiscales, n'est plus taboue. Pour tous ces motifs, le Conseil d'Etat recommande au Grand Conseil de renoncer, par décret simple (art. 91 Cst. et art. 151 al. 3 LGC), à la mise en œuvre d'une amnistie fiscale au niveau cantonal et d'attendre les développements en la matière au niveau fédéral.

## **1. Introduction**

### **1.1. Genèse du projet**

La dernière amnistie générale en Suisse remonte à 1969 et a duré trois ans. A l'époque, les avoirs non déclarés avaient été simplement réintégrés aux éléments imposables sans amende ou rappel d'impôt. L'opération avait permis de faire ressortir des capitaux pour un montant de l'ordre de 334 millions de francs dans le canton. Par la suite, ce n'est qu'en 2010 que le législateur fédéral a aménagé l'instrument de la déclaration spontanée non punissable et du rappel d'impôt simplifié pour les héritiers et héritières. Cette même année, le canton du Jura a mis en œuvre une amnistie fiscale cantonale.

Dans le sillage de ces développements et dans le contexte des 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. Cette mesure a suscité le dépôt de la motion amnistie, déposée et développée le 12 novembre 2013 (*BGC* p. 376), qui relève que le dispositif d'amnistie individuelle en place n'est pas suffisamment attractif et qu'une procédure simplifiée devrait être mise en place pour les personnes physiques et morales.

Selon les motionnaires, le projet de loi à élaborer devrait s'inspirer du modèle jurassien, notamment pour les taux d'imposition.

Dans sa réponse du 30 septembre 2014, le Conseil d'Etat a rappelé les problèmes d'éthiques liés à l'introduction d'une amnistie fiscale. Il a toutefois souligné qu'elle s'imbrique dans le contexte international actuel et qu'elle permettrait de rapatrier des sommes non négligeables au canton. Il a dès lors proposé d'accepter la motion en ce qui concerne les personnes physiques mais de la rejeter en ce qui concerne les personnes morales, de manière similaire à la solution retenue dans le canton du Jura.

Le Grand Conseil a donné une suite favorable à cette proposition le 20 novembre 2014.

### **1.2. Le modèle jurassien**

Selon le modèle jurassien, l'amnistie ne s'applique qu'aux personnes physiques, à l'exclusion des personnes morales, et son mécanisme peut se résumer comme suit: le ou la contribuable annonce, via un formulaire, tous ses avoirs non déclarés. Selon son statut, les taux applicables sont les suivants:

- > 4% pour les héritiers ou héritières;
- > 13% pour les salarié-e-s, rentiers ou rentières;
- > 23% pour les indépendants, indépendantes ou salarié-e-s -actionnaires.

Ces taux s'appliquent à la fortune non déclarée la plus haute des trois dernières années précédant le décès pour les héritiers ou héritières, respectivement des dix dernières années pour les autres catégories de contribuables. Le montant ainsi calculé correspond au montant d'impôt à rappeler et couvre l'ensemble de l'impôt sur le revenu et la fortune soustraits sur les plans fédéral, cantonal, communal et ecclésiastique. Le dossier doit néanmoins être instruit aux fins de l'impôt fédéral direct, ce dernier devant être calculé et reversé à l'Administration fédérale des contributions. Le canton du Jura accorde une exonération générale pour les montants non déclarés inférieurs à 51 000 francs de fortune, au titre de cas bagatelle.

L'amnistie jurassienne est arrivée à son terme à la fin 2014 et a permis de faire apparaître des capitaux pour un montant de l'ordre de 530 millions de francs et généré des recettes fiscales totales de 50 millions de francs.

## 2. Motion traitée

Le présent rapport permet de répondre à la motion amnistie, acceptée par le Grand Conseil le 20 novembre 2014.

## 3. Avant-projet mis en consultation

Le modèle présenté dans l'avant-projet de loi sur la régularisation fiscale facilitée des avoirs non déclarés mis en consultation par le Conseil d'Etat le 1<sup>er</sup> avril 2015 s'inspirait largement du modèle jurassien et ne s'en écartait que pour tenir compte des particularités du canton de Fribourg ou lorsque la solution jurassienne ne semblait pas répondre entièrement aux préoccupations du canton de Fribourg. Les principales différences par rapport au modèle jurassien sont les suivantes:

### 3.1. Niveau normatif

Dans le canton du Jura, la loi réglait le principe de la mise en œuvre d'une amnistie fiscale en aménageant toutefois de larges compétences législatives au Conseil d'Etat. Le mécanisme de l'amnistie était ainsi réglé dans une ordonnance du Conseil d'Etat jurassien.

L'avant-projet présenté par le Conseil d'Etat fribourgeois aménageait un instrument de régularisation fiscale des avoirs non déclarés qui devait être applicable parallèlement à la dénonciation spontanée et au rappel d'impôt simplifié pour les héritiers et héritières. Pour ce faire, il prévoyait notamment une base de calcul simplifiée et les taux d'imposition applicables. Compte tenu de l'importance de ces dispositions, le Conseil d'Etat a estimé qu'il se justifiait de régler le régime applicable à l'amnistie dans une large mesure dans une loi cantonale. Seule la réglementation des détails procéduraux devait être déléguée à la Direction des finances (DFIN).

### 3.2. Avoirs concernés par l'amnistie

Conformément à l'article 189 de la loi d'impôt du canton du Jura du 26 mai 1988 (RSJU 641.11), l'amnistie fiscale était limitée aux capitaux d'épargne, à l'exclusion des autres types de valeurs patrimoniales et des valeurs qui n'étaient pas déposées auprès d'un établissement bancaire. Compte tenu de l'objectif poursuivi par l'amnistie, la DFIN a estimé qu'il se justifiait de retenir une approche plus ouverte en permettant aux contribuables d'annoncer toutes valeurs patrimoniales non déclarées, qu'elles soient placées ou non auprès d'un établissement bancaire.

### 3.3. Taux d'imposition

Le canton du Jura a appliqué un taux d'imposition de 13% à la fortune soustraite par les personnes physiques exerçant une activité lucrative dépendante ou disposant de revenus de rente, un taux de 4% en cas d'amnistie des héritiers ou héritières et un taux d'imposition de 23% de la fortune soustraite par les personnes qui exercent une activité lucrative indépendante et les administrateurs ou administratrices de sociétés de capitaux.

Lors de l'élaboration de l'avant-projet, le SCC a effectué une analyse afin de définir les taux pertinents pour le canton de Fribourg. Les taux retenus dans l'avant-projet ont été déterminés selon la méthodologie suivante:

Une base de données a été élaborée pour chacune des catégories de personnes physiques concernées (salarié-e-s/rentiers ou rentières, indépendants ou indépendantes/salarié-e-s-actionnaires, héritiers ou héritières) sur la base des cas de dénonciation spontanée et de rappel d'impôt communiqués au SCC durant les années 2012 à 2014. Cette base de données visait à disposer d'un échantillonnage représentatif des cas qui pourraient être communiqués par les contribuables dans le contexte de l'amnistie. Pour chacun des cas identifiés, le SCC a déterminé la fortune la plus élevée sur les années concernées. Il a ensuite calculé le taux d'imposition par contribuable des impôts et intérêts effectivement rappelés dans le cadre de la dénonciation spontanée et du rappel d'impôt par rapport à la fortune la plus élevée. Sur la base de ce résultat, il a déterminé, pour les trois échantillons, le taux moyen ainsi que le taux médian:

	Taux JU	Taux moyen FR	Taux médian FR
Salarié-e-s/rentiers ou rentières	13%	9%	5%
Indépendants ou indépendantes/salarié-e-s-actionnaires	23%	13%	6%
Héritiers ou héritières	4%	3%	2,5%

Cette analyse a permis de constater que les taux appliqués dans le canton du Jura étaient a priori trop élevés par rap-

port à la moyenne et à la médiane des taux effectifs calculés dans le cadre de la dénonciation spontanée non punissable et du rappel d'impôt simplifié des héritiers ou héritières dans le canton de Fribourg. Ils ne pouvaient donc pas être repris tels quels.

Afin de confirmer ce constat, des simulations ont ensuite été effectuées en appliquant un taux unique sur la fortune la plus élevée, à l'instar de la solution jurassienne. Si l'on prenait par exemple les 316 cas de salarié-e-s identifiés selon la méthodologie décrite ci-dessus, il ressortait que 278 (88%) d'entre eux auraient été perdants par rapport à une dénonciation spontanée non punissable si l'on avait appliqué le taux de 13% prévu dans le canton du Jura. Ce faisant, l'amnistie aurait d'emblée été vouée à l'échec. Sur la base de ces résultats, il y a dès lors eu lieu de déterminer des taux suffisamment attractifs pour garantir le succès de l'amnistie – et donc les recettes fiscales escomptées – tout en garantissant une certaine équité par rapport aux contribuables honnêtes.

Après une pesée consciencieuse de tous ces éléments, le Conseil d'Etat a estimé qu'il se justifiait de prévoir un taux de 3% pour les héritiers ou héritières; ce taux correspond à la moyenne calculée pour cette catégorie de contribuables. Pour les salarié-e-s/rentiers ou rentières, le taux moyen de 9% paraissait trop élevé pour garantir le succès de l'amnistie. Selon les simulations effectuées, seuls 26% des contribuables potentiellement concernés seraient gagnants par rapport à la dénonciation spontanée avec un tel taux. C'est la raison pour laquelle le Conseil d'Etat a proposé de retenir un taux de 8% pour les salarié-e-s/rentiers ou rentières. Pour les indépendants ou indépendantes, le Conseil d'Etat a estimé un taux de 20% comme approprié. Ce taux pouvait sembler élevé au regard du résultat des simulations effectuées. Pour le Conseil d'Etat, il se justifiait néanmoins à plusieurs égards. Tout d'abord, les motionnaires souhaitaient la mise en œuvre d'une amnistie dans la perspective de l'abolition du secret bancaire. Ainsi, même si la motion ne le mentionne pas expressément, il semble que la demande visait principalement à identifier des avoirs (bancaires) non déclarés plutôt que des revenus d'activité indépendante ou des prestations à l'actionnaire non déclarés. Compte tenu des règles applicables aux indépendants et indépendantes, la fixation d'un taux trop bas aurait en outre pu aboutir à un résultat choquant dans certains cas en raison de la disproportion entre le montant à acquitter et le montant qui aurait réellement été dû. Enfin, le risque que la totalité du montant perçu doive être rétrocédé à l'AFC pour recouvrer l'impôt fédéral direct s'avérerait plus important pour les indépendants ou indépendantes et administrateurs et administratrices de sociétés que pour les autres catégories de personnes physiques. Pour ces contribuables, le Conseil d'Etat envisageait que le SCC procède, dans la mesure du possible, à une instruction sommaire, sachant qu'il aurait toutefois été tenu de communiquer les éléments pertinents aux caisses de compensation AVS.

Au surplus, l'avant-projet s'inspirait largement du modèle jurassien. Il prévoyait ainsi que le montant déterminé selon le mode de calcul simplifié devait permettre de couvrir les impôts et intérêts dus pour l'impôt fédéral direct, l'impôt cantonal, communal et paroissial. Toutefois, si le montant calculé ne permettait pas de couvrir le montant d'impôt fédéral direct et les intérêts dus, le contribuable devait s'acquitter au minimum de ce montant. S'agissant de la répartition du montant calculé entre les différentes collectivités publiques, le projet prévoyait que le montant effectivement dû d'impôt fédéral direct soit versé à l'Administration fédérale des contributions. Le solde devait être réparti entre le canton, la commune de domicile et la paroisse du contribuable au moment de la facturation, sans provision de perception, selon une clé de répartition fixe, appliquée durant toute l'amnistie, et déterminée sur la base de la statistique fiscale officielle de l'année fiscale 2012, pondérée par la population légale. Sur la base de cette clé, le montant devait être réparti de la manière suivante: 53,6% pour le canton, 41,9% pour la commune, 4,5% pour la paroisse.

## **4. Evolution depuis l'envoi de l'avant-projet en consultation**

### **4.1. Arrêt du Tribunal fédéral du 30 mars 2015**

Dans son arrêt du 30 mars 2015 (ATF 2C\_1194/2013), publié le 2 avril 2015, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la constitutionnalité du régime d'amnistie retenu par le canton du Tessin. Ce régime a été attaqué suite à l'approbation de la loi en votation populaire, dans le cadre du contrôle abstrait de la constitutionnalité de la loi cantonale. En substance, le Tribunal fédéral estime que le régime d'amnistie tessinois viole la Constitution (art. 127 et 129 Cst.) ainsi que la LHID. Bien que le régime tessinois diffère de l'avant-projet de loi sur la régularisation fiscale facilitée des avoirs non déclarés, la compréhension de cet arrêt de principe est indispensable à l'appréciation du régime fribourgeois.

#### **4.1.1. Régime retenu dans la loi tessinoise**

- > Le régime d'amnistie constitue un instrument transitoire (limité à 1 année) lié à la mise en œuvre de la dénonciation spontanée non punissable et au rappel d'impôt simplifié des héritiers ou héritières;
- > L'amnistie s'applique tant aux personnes morales qu'aux personnes physiques;
- > Elle prévoit un abattement de 70% du taux d'imposition qui serait normalement applicable en cas de dénonciation spontanée non punissable et de rappel d'impôt simplifié des héritiers ou héritières;
- > L'amnistie s'étend à l'impôt sur les successions et les donations et à l'imposition des biens immobiliers.

#### 4.1.2. Griefs principaux invoqués dans le recours

- > Les dispositions proposées sont contraires à la LHID (violation de l'art. 129 Cst.);
- > Les dispositions proposées sont contraires à l'égalité de traitement au sens de l'article 8 Cst. ainsi qu'aux principes constitutionnels d'imposition (art. 127 Cst.) que sont la généralité de l'impôt, l'égalité de traitement horizontale et verticale entre les contribuables et l'imposition selon la capacité contributive.

#### 4.1.3. Considérants du Tribunal fédéral

Appelé à se prononcer sur la compatibilité de l'amnistie fiscale tessinoise à la LHID (art. 129 Cst.) le Tribunal fédéral a retenu, en substance, les éléments suivants:

- > En procédant à l'interprétation des dispositions de la LHID portant sur la dénonciation spontanée non punissable et le rappel d'impôt simplifié des héritiers et héritières, force est de constater que le législateur fédéral n'avait pas la volonté d'autoriser un rappel d'impôt allégé; il visait plutôt à garantir un rappel d'impôt «ordinaire», par opposition à l'amnistie fiscale générale de 1969;
- > Le Tribunal fédéral rappelle aussi que le rappel d'impôt vise à percevoir un impôt qui n'a – à tort – pas été perçu au moment où il aurait dû l'être; compte tenu de sa nature, le rappel d'impôt ne peut que coïncider avec la dette fiscale originaire à laquelle les intérêts doivent être ajoutés;
- > Le cadre légal en vigueur (loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et LHID) ne laisse aucune place à un taux d'imposition allégé. Le Tessin ne peut dès lors pas motiver la compatibilité de son amnistie à l'article 129 Cst. (article sur l'harmonisation), au motif que la loi ne prévoirait «qu'une mesure tarifaire», étant donné que cette mesure tarifaire s'avère en totale contradiction avec l'objectif du législateur fédéral.

Au sujet de la compatibilité de l'amnistie fiscale tessinoise aux articles 8 et 127 Cst., le Tribunal fédéral a retenu les considérants suivants:

- > L'article 8 portant sur l'égalité de traitement constitue un droit fondamental et est applicable de manière générale. L'article 127 Cst. en tant que principe d'imposition s'applique en première ligne à l'impôt fédéral direct. Cela étant, comme les principes constitutionnels d'imposition découlent directement de l'article 8 Cst., ils s'appliquent a fortiori aussi aux impôts cantonaux;
- > Généralité de l'impôt: en aménageant un abattement de 70% du taux d'imposition, les dispositions incriminées violent le principe de généralité de l'impôt en prévoyant un traitement fiscal différent des contribuables qui ont

soustrait des montants d'impôt (par rapport à ceux qui n'entrent pas dans cette catégorie);

- > Principes de l'égalité de traitement et de l'imposition selon la capacité contributive:
  - Etant donné que les contribuables qui déclarent correctement leurs impôts sont tenus de s'acquitter de 100% de l'impôt dû, ils sont traités différemment des contribuables qui n'ont pas déclaré leurs impôts et qui se manifestent dans le cadre de la dénonciation spontanée non punissable alors qu'ils se trouvent dans une situation absolument identique;
  - Cas échéant, les contribuables qui déclarent correctement leurs revenus pourraient se trouver contraints de payer plus d'impôts qu'un contribuable malveillant alors même que ce dernier disposerait de revenus imposables supérieurs;
  - Ce faisant, les dispositions incriminées violent les principes d'égalité de traitement horizontale (entre contribuables disposant d'une capacité contributive équivalente) et verticale (entre contribuables disposant d'une capacité contributive différente) ainsi que le principe de l'imposition selon la capacité contributive.
- > Motifs permettant de déroger aux principes constitutionnels d'imposition:
  - Il est possible de déroger aux principes constitutionnels d'imposition dans des cas très restrictifs, notamment lors de la poursuite d'objectifs socio-politiques ou pour des motifs de promotion économique. Ces dérogations sont admises de manière restrictive, doivent poursuivre un intérêt public prépondérant et se mouvoir dans des limites bien définies et dans un cadre ponctuel (= proportionnalité de la mesure).

Le Tribunal fédéral ajoute enfin que la volonté d'augmenter les recettes fiscales par le biais d'une modification du barème d'impôt n'est pas un objectif permettant de justifier la violation des principes constitutionnels précités.

#### 4.2. Avis de droit relatif à la constitutionnalité de l'amnistie fribourgeoise

Suite à cet arrêt, la DFIN a communiqué que les services compétents procéderaient à une analyse détaillée de la constitutionnalité de l'avant-projet de loi sur la régularisation fiscale simplifiée des avoirs non déclarés à la lumière des considérants du Tribunal fédéral. En parallèle, elle a également mandaté un avis de droit indépendant au Prof. Xavier Oberson.

Dans une première appréciation de l'arrêt, le SCC a constaté que l'examen de la compatibilité du projet de loi fribourgeois à la LHID se pose en termes différents étant donné que l'avant-projet n'introduit pas une mesure tarifaire mais un instrument supplémentaire applicable parallèlement à la



dénonciation spontanée non punissable et au rappel d'impôt simplifié des héritiers ou héritières. Comme l'article 129 Cst. préconise l'harmonisation de la base de calcul de l'impôt, le SCC estime toutefois que si le Tribunal fédéral devait examiner l'amnistie fribourgeoise il considérerait sans doute que la détermination simplifiée de la base de calcul viole la LHID. En outre, au vu des considérants très péremptoirs du Tribunal fédéral, celui-ci considérerait vraisemblablement que le projet d'amnistie fribourgeoise est contraire aux principes constitutionnels d'imposition étant donné que ceux qui utiliseront cet instrument seront en principe gagnants par rapport à une dénonciation spontanée non punissable. Partant, ils seront traités plus favorablement que les contribuables ayant tout déclaré. Enfin, la volonté de générer des recettes fiscales complémentaires ne peut pas être considérée comme un motif pertinent qui permettrait de justifier l'inégalité de traitement entraînée.

Dans son avis de droit, le Prof. Xavier Oberson distingue également les modèles fribourgeois et tessinois, rappelant que le modèle fribourgeois est indépendant de la procédure de dénonciation spontanée et que l'instrument proposé vise l'assiette de l'impôt. Fort de cette distinction, il estime toutefois que le système proposé semble difficilement compatible avec l'article 53 LHID. En effet, cet article se fonde sur l'article 129 Cst. qui fixe les principes d'harmonisation. Or, le rappel d'impôt constitue une notion harmonisée pour laquelle les cantons n'ont pas de réelle marge de manœuvre. En outre, étant donné que le rappel d'impôt vise à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne s'il avait déclaré correctement tous ses éléments imposables, les cantons ne peuvent calculer le rappel d'impôt selon des modalités différentes. Le Prof. Oberson rappelle également que le Tribunal fédéral a posé les bases d'une approche restrictive dans l'arrêt tessinois en indiquant que des motifs de politique socio-économique ne peuvent justifier une atteinte aux principes constitutionnels d'imposition. Partant, le projet proposé n'est vraisemblablement compatible ni avec la LHID ni avec les principes constitutionnels d'imposition. Aucune alternative valable n'a pu être proposée, si bien que le Prof. Oberson arrive à la conclusion que suite à l'arrêt du Tribunal fédéral il n'existe pas de marge de manœuvre pour permettre aux cantons de prévoir leur propre système d'amnistie fiscale.

#### **4.3. Annonce de la Conseillère fédérale Eveline Widmer-Schlumpf**

Dans une interview accordée à la NZZ am Sonntag le 7 juin, M<sup>me</sup> la Conseillère fédérale Widmer-Schlumpf s'est montrée prête à discuter d'une amnistie fiscale générale en lien avec l'introduction de l'échange automatique d'informations entre autorités fiscales.

Si cette annonce devait se concrétiser, l'amnistie cantonale proposée pourrait s'avérer en porte-à-faux avec le régime

fédéral, voire permettre à certaines personnes de bénéficier de deux amnisties durant un laps de temps très court.

### **5. Résultat de la consultation**

62 destinataires de la consultation nous ont fait part de leur position relative à l'avant-projet de loi sur la régularisation fiscale simplifiée des avoirs non déclarés.

8 participants (1 direction, 2 communes, 2 paroisses 1 parti politique et 2 associations professionnelles) approuvent le projet sans réserves.

31 participants approuvent le projet sous réserve de modifications matérielles ou de petites réserves (2 services, l'Association des communes fribourgeoises (ACF), 25 communes, 1 corporation ecclésiastique et 2 partis politiques).

5 participants émettent des réserves importantes au sujet du projet en raison de l'arrêt du Tribunal fédéral précité (3 services, une commune et une association professionnelle).

7 participants rejettent le projet pour des questions de constitutionnalité (2 directions, 2 communes, 1 parti politique, 2 associations professionnelles). Enfin, 11 participants indiquent dans leur courrier renoncer à prendre expressément position au sujet de l'avant-projet (5 autorités cantonales, 2 communes, 1 paroisses, 3 associations concernées). Les positions soutenues dans le cadre de la consultation peuvent être résumées comme suit:

La majorité des autorités cantonales, communales et paroissiales ne se prononce pas sur le principe de la mise sur pied d'une amnistie. Plusieurs estiment toutefois que les instruments à disposition (dénonciation spontanée, rappel d'impôt simplifié et lutte contre la fraude) sont suffisants et devraient être mieux exploités (Direction de la Sécurité et de la Justice (DSJ), Ville de Fribourg, ACF). La majorité des partis politiques adhère – politiquement – au principe d'une amnistie fiscale (PDC, UDC, PLR). L'Ordre Romand des Experts Fiscaux diplômés (OREF) et l'Union syndicale fribourgeoise (USF) s'opposent au principe même de l'organisation d'une amnistie fiscale. Le Parti socialiste Fribourg (PSF) s'oppose à tout projet cantonal d'amnistie fiscale. La Chambre de commerce et d'industrie Fribourg (CCIF) et l'Union Patronale du Canton de Fribourg (UPCF) estiment en revanche que l'amnistie devrait libérer des capitaux qui contribueront à l'amélioration de la situation financière des collectivités publiques et à la mise en place d'une fiscalité attractive pour les entreprises.

Plusieurs participants à la consultation ont émis des réserves ou des objections au sujet de l'avant-projet en raison de l'arrêt du Tribunal fédéral précité (Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions (DAEC), Administration des finances (Afin), Direction de la santé et des affaires

sociales (DSAS), DSJ, Service des communes (Scom), Direction des institutions, de l'agriculture et des forêts (DIAF), communes de Bulle et de Tavel.

Les partis politiques se sont également prononcés à ce sujet: le PDC estime que l'arrêt du Tribunal fédéral ne concerne pas l'avant-projet car les taux proposés «ne sont pas des cadeaux fiscaux contraire à l'équité fiscale». Pour améliorer cette équité, il propose en outre de relever le taux applicable aux salarié-e-s et rentiers ou rentières à 10%. L'UDC est conscient du risque juridique qui plane sur le projet en raison de l'arrêt du Tribunal fédéral. Il distingue toutefois le modèle tessinois (qui aménage un rabais d'impôt de l'ordre de 70%) du modèle fribourgeois (qui prévoit une imposition facilitée à un taux fixe). Pour augmenter l'acceptance du projet, il propose d'étudier une variante avec des taux progressifs par paliers, mais plafonnés aux taux retenus dans l'avant-projet. Le PLR propose quant à lui de distinguer les indépendants et indépendantes des salarié-e-s-actionnaires. Pour les premiers il estime que le taux devrait être baissé à 15%. Les seconds devraient quant à eux être soumis à un taux approchant celui des salarié-e-s/rentiers ou rentières. Sans cela, cette catégorie de contribuables serait peu encline à s'annoncer, compte tenu des conséquences à attendre en matière d'impôt sur le bénéfice et d'impôt anticipé.

L'OREF considère qu'au vu de l'arrêt du Tribunal fédéral, l'avant-projet n'aurait aucune chance en cas de recours car les articles 6 et 7 sont incompatibles avec la LHID et la Constitution fédérale. L'USF considère que compte tenu de l'application stricte des principes d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité contributive prévus par la Constitution fédérale et appliqués de manière stricte par le Tribunal fédéral, force est d'admettre que le canton de Fribourg n'a aucune marge de manœuvre pour mettre en place une amnistie.

La CCIF soutient l'avant-projet malgré l'arrêt du Tribunal fédéral.

## **6. Suite à donner à l'avant-projet**

Le projet d'amnistie fiscale se fonde sur un système de calcul simplifié du rappel d'impôt et des intérêts dus. Le système est simplifié par le biais de l'assiette fiscale – déterminée de manière simplifiée – et des taux appliqués (un taux par catégorie de contribuables). Compte tenu de cette concrétisation, on doit admettre que le système proposé permettra aux contribuables qui en bénéficieront d'obtenir – dans certains cas du moins, des rabais d'impôt. La solution préconisée par l'UDC visant à retenir un tarif progressif ne modifie en rien cette constatation: l'assiette fiscale est toujours déterminée de manière simplifiée et les taux d'imposition sont plafonnés aux taux proposés dans l'avant-projet. Elle aurait pour seul effet de compliquer le système.

**Au vu de ce qui précède et à la lumière des considérants du Tribunal fédéral, de l'avis de droit du Prof. Oberson, de l'annonce faite par M<sup>me</sup> la Conseillère fédérale Eveline Widmer-Schlumpf et des réticences manifestées par des participants importants à la consultation, le Conseil d'Etat a estimé qu'il est préférable d'abandonner le projet de loi sur la régularisation fiscale simplifiée des avoirs non déclarés compte tenu de son inconstitutionnalité.**

**Pour tous ces motifs, par le présent rapport fondé sur l'article 194 al. 1 LGC, le Conseil d'Etat recommande au Grand Conseil d'abandonner la mise en œuvre de la motion Nadine Gobet/Patrice Morand 2013-GC-107 par décret simple fondé sur l'article 151 al. 3 LGC.**

## **7. Incidences de l'abandon de l'avant-projet**

### **7.1. Incidences financières**

#### **7.1.1. Recettes de l'amnistie**

Comme le Conseil d'Etat le relevait dans son rapport accompagnant l'avant-projet de loi sur l'amnistie, il est extrêmement difficile d'estimer les recettes qui pourraient être générées grâce à l'amnistie fiscale. Cela relève du fait que l'ampleur de la soustraction, voire de la fraude fiscale, dans le canton de Fribourg n'est pas connue.

Dans ses estimations, le Conseil d'Etat a admis l'hypothèse de travail selon laquelle la fortune non déclarée dans notre canton est de l'ordre de 3% à 6% de la fortune totale imposable en 2012, soit environ 25 milliards de francs, on peut estimer le montant des avoirs non déclarés entre 750 et 1500 millions de francs. En retranchant de ces montants les avoirs déjà annoncés spontanément au SCC depuis 2010, soit 347 millions de francs, la fortune non déclarée peut être estimée entre 403 et 1153 millions de francs.

Si l'on admet que la moitié des fraudeurs profitent de l'amnistie et que leurs avoirs seront imposés à un taux moyen de 8%, le Conseil d'Etat estimait pouvoir obtenir des recettes fiscales supplémentaires estimées entre 16,1 et 46,1 millions de francs pour la durée totale de l'amnistie. Ces recettes comprennent l'impôt fédéral direct ainsi que les impôts cantonal, communal et paroissial.

Avec l'abandon du projet, l'Etat renonce à ces recettes fiscales supplémentaires.

#### **7.1.2. Pour le canton, les communes et les paroisses**

Selon le mécanisme qui était prévu dans l'avant-projet, il était prévu que le montant encaissé soit réparti à raison de 53,6% pour le canton, 41,9% pour la commune et 4,5% pour la paroisse après l'attribution du montant d'impôt fédéral

direct et des intérêts dus à l'AFC. Sur la base de l'échantillon de données récoltées pour l'analyse des taux et la base de données de statistiques officielles 2012, le Conseil d'Etat estimait la part à l'impôt fédéral direct des recettes simulées de l'amnistie se situe à environ 13% pour les salarié-e-s/rentiers ou rentières. Ainsi, par analogie, les recettes disponibles pour les autorités du canton auraient été comprises entre 14,0 et 40,1 millions de francs. Selon la répartition ci-dessus, cela aurait représenté un montant de recettes supplémentaires de 7,5 à 21,5 millions de francs pour le canton, de 5,9 à 16,8 millions de francs pour les communes et de 0,6 à 1,8 million de francs pour les paroisses.

Avec l'abandon du projet, les collectivités publiques ne pourront pas escompter ces recettes fiscales complémentaires.

## **8. Conclusion**

Par le présent rapport, fondé sur l'article 194 al. 1 LGC, le Conseil d'Etat recommande au Grand Conseil d'abandonner la mise en œuvre de la motion Nadine Gobet/Patrice Morand 2013-GC-107 par décret simple fondé sur l'article 151 al. 3 LGC.

---