



ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

Service cantonal des contributions SCC
Kantonale Steuerverwaltung KSTV

Séance avec les fiduciaires

Présentation du SCC, 1^{er} décembre 2015

Direction des finances **DFIN**
Finanzdirektion **FIND**

Thèmes

- > Nouveautés en matière fiscale
- > Motion Leo Müller
Imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles dans le domaine agricole
- > La dénonciation spontanée non punissable et le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers
- > Réforme de l'imposition des entreprises III

Nouveautés en matière fiscale

1. Comparaison 2014 – 2015 – 2016

Codes	Objet	Période fiscale 2014		Période fiscale 2015		Période fiscale 2016	
1110	Participations de collaborateurs	IC	modification légale selon LHID IC (RO 2011 p. 3259)	inchangé IC		inchangé	
		IFD	modification LIFD IFD (RO 2011 p. 3259)	inchangé IFD		inchangé	
1120	Solde du service du feu	IC	exonérée jusqu'à fr. 5'000.- IC	exonérée jusqu'à fr. 9'000.- IC		inchangé (max. fr. 9'000.-)	
		IFD	idem canton (max. fr. 5'000.-) IFD	inchangé (max. fr. 5'000.-) IFD		inchangé (max. fr. 5'000.-)	
1130	Allocations familiales pour indépendants	IC/IFD	tous les indépendants en bénéficiant	inchangé IC/IFD		inchangé	
2110	Frais de transport		----	---- IFD		plafonnement à fr. 3'000.-	
2130/4420	Frais de formation	IC/IFD	non déductibles IC/IFD	non déductibles IC/IFD		plafond à fixer par le GC déductibles jusqu'à fr. 12'000.-	
2510	Déduction activité du conjoint	IC	fr. 500.- IC	inchangé (fr. 500.-) IC		inchangé (fr. 500.-)	
		IFD	50 % activité la moins rémunérée (min. fr. 8'100.- max. fr. 13'400.-) IFD	inchangé 50 % IFD (min. fr. 8'100.- max. fr. 13'400.-) IFD		inchangé 50 % (min. fr. 8'100.- max. fr. 13'400.-)	
3210	Gains de loterie	IC	modification légale : imposable dès fr. 1'000.- (pour chaque gain) (Grand Conseil 14.11.13)	Inchangé IC (imposable dès fr. 1'000.- pour chaque gain)		Inchangé (imposable dès fr. 1'000.- pour chaque gain)	
		IFD	idem canton (RO 2012 p. 5977) IFD	inchangé (idem canton) IFD		inchangé (idem canton)	
3310	Valeur locative, droit d'habitation et valeur fiscale	IC/IFD MSE	Valeur locative et droit d'habitation : + 10 %	inchangé (valeur loc. et droit d'habitation : + 10 %)		inchangé (valeur loc. et droit d'habitation : + 10 %)	
3345			Valeur fiscale : ~+ 2,5 %	Valeur fiscale : ~+ 2,5 %		Valeur fiscale : ~+ 2,5 %	
3410			(influence également sur la contrib. immobilière communale)	(influence également sur la contrib. immobilière communale)		(influence également sur la contrib. immobilière communale)	
4335							
4110	Caisse maladie :	IC	MSE	fr. 8'760.- IC MSE	inchangé IC MSE	inchangé	
	mariés			fr. 4'380.-			
	autres			fr. 4'040.-			
	jeunes adultes			fr. 1'040.-			
	enfants	IFD		inchangé IFD	inchangé IFD	inchangé	

1. Comparaison 2014 – 2015 – 2016

Codes	Objet		Période fiscale 2014	Période fiscale 2015	Période fiscale 2016
4130	3 ^{ème} pilier A : avec 2 ^{ème} pilier sans 2 ^{ème} pilier	IC/IFD IC/IFD	fr. 6'739.- IC/IFD fr. 33'696.- IC/IFD	fr. 6'768.- IC/IFD fr. 33'840.- IC/IFD	inchangé inchangé
4320	Mises dans les loteries	IC IC	modification légale IC déduction forfaitaire de 5 %, max. fr. 5'000.- par gain. Aucune déduction supplémentaire, même en cas de mises prouvées (Grand Conseil 14.11.13)	Inchangé (déduction forfaitaire de 5 %, max. fr. 5'000.- par gain.)	Inchangé (déduction forfaitaire de 5 %, max. fr. 5'000.- par gain.)
		IFD	idem canton (RO 2012 p. 5977 IFD)	inchangé (idem canton) IFD	inchangé (idem canton)
4380	Frais de garde des enfants	IC IFD	max. fr. 6'000.- IC max. fr. 10'100.- IFD	inchangé (max. fr. 6'000.-) IC inchangé (max. fr. 10'100.-) IFD	inchangé (max. fr. 6'000.-) inchangé (max. fr. 10'100.-)
4410	Versement aux partis politiques	IC IFD	max. fr. 5'000.- IC max. fr. 10'100.- IFD	inchangé (max. fr. 5'000.-) IC inchangé (max. fr. 10'100.-) IFD	inchangé (max. fr. 5'000.-) inchangé (max. fr. 10'100.-)
6110	Déductions pour enfants	IC IFD	max. fr. 8'500.- IC max. fr. 6'500.- IFD	inchangé (max. fr. 8'500.-) IC inchangé (max. fr. 6'500.-) IFD	inchangé (max. fr. 8'500.-) inchangé (max. fr. 6'500.-)
6120	Déductions personnes à charge	IC IFD	max. fr. 1'000.- IC max. fr. 6'500.- IFD	inchangé (max. fr. 1'000.-) IC inchangé (max. fr. 6'500.-) IFD	inchangé (max. fr. 1'000.-) inchangé (max. fr. 6'500.-)
6150	Déduction personnes mariés (IFD)		fr. 2'600.-	inchangé (fr. 2'600.-)	inchangé (fr. 2'600.-)
7930	Splitting (IC) Barème sur le revenu	IC IFD	50% barème 2009 IC barème 2012 Post IFD	inchangé (50 %) inchangé (barème 2009) IC inchangé (barème 2012 Post) IFD	inchangé (50 %) inchangé (barème 2009) inchangé (barème 2012 Post)
9100	Déduction sur la cote de l'impôt (IFD)		fr. 251.- par enfant	inchangé (fr. 251.- par enfant)	inchangé (fr. 251.- par enfant)
	Impôt minimal sur le revenu	IC MSE	réintroduction d'un impôt IC minimal de fr. 50.- (ROF 2013_083)	MSE inchangé (fr. 50.-) IC	MSE inchangé (fr. 50.-)

1. Comparaison 2014 – 2015 – 2016

Objet	Période fiscale 2014	Période fiscale 2015	Période fiscale 2016	
Barème sur la fortune (IC)	IC	barème 2011 IC	inchangé (barème 2011) IC	inchangé (barème 2011)
Prestations en capital	IC IFD	barème 2010 IC barème 2012 Post IFD	inchangé (2010) IC inchangé (2012 Post) IFD	inchangé (2010) inchangé (2012 Post)
FriTax FriTax+	IC/IFD	FriTax : maintenu IC/IFD FriTax+ : dépôt en ligne sans signature et abandon de la plupart des pièces justificatives	inchangé IC/IFD	inchangé
Facturation des prolongations de délai	IC/IFD MSE	facturation d'un IC/IFD émolument	inchangé IC/IFD	inchangé
Facturation d'émoluments pour l'encaissement	IC/IFD MSE	envoi sommation : fr. 30.- IC/IFD MSE poursuite : fr. 30.-	inchangé IC/IFD MSE inchangé	inchangé inchangé
Impôt sur la dépense	IC	base : dépense (ROF 2013_083). IC au minimum fr. 250'000.- (Compétence du Conseil d'Etat)	inchangé IC	inchangé
	IFD	base : dépense IFD	inchangé IFD	au minimum fr. 400'000.-

Informations données avant que le GC ne se prononce sur le projet de révision de la LICD.

2. Frais de formation/perfectionnement

Actuellement

Déductibles :

les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (art. 27 al. 1 let. d LICD et art. 26 al. 1 let. d LIFD)

Non déductibles :

les frais de formation professionnelle (art. 35 let b LICD et art. 34 let b LIFD)

1.1.2016 (période fiscale 2016)

Déductibles :

les frais de perfectionnement et de formation jusqu'à fr. 12'000 par an si

- > contribuable titulaire d'un diplôme du degré secondaire II, ou
- > a atteint 20 ans et suit une formation autre que secondaire II

Non déductibles :

- > les frais de formation initiale
- > la part excédant fr. 12'000 par année pour les formations déductibles

Le montant pour l'IC doit encore être fixé par le GC !

3. Frais de déplacement

- > Votation populaire du 9 février 2014: acceptation par le peuple du projet de financement et d'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (FAIF).
- > Ce projet prévoit notamment de plafonner à 3'000 francs les frais de déplacement des travailleurs exerçant une activité lucrative dépendante.
- > Ce plafonnement est imposé pour l'IFD. Les cantons peuvent adopter la même pratique. FR n'a pas introduit cette limitation.
- > Il a fallu trouver une solution pour les bénéficiaires de véhicule d'entreprise (égalité de traitement). La part des frais de déplacement domicile-lieu de travail qui excède 3'000 francs sera considérée comme un avantage et ajouté au revenu en procédure de taxation. Les associations économiques ont donné leur aval.

4. Remise

Bases légales:

- > LF sur la remise en vigueur dès 01.01.2016
- > Révision totale de l'Ordonnance fédérale sur la remise

Effets:

- > Abrogation de la Commission fédérale de remise de l'IFD
- > Cantons compétents pour traiter les demandes de remise IFD
- > Les instances pour la remise de l'IFD sont les mêmes que pour l'ICD
- > Le TF statue en dernière instance si cas particulièrement important
- > Régime en vigueur pas fondamentalement modifié
- > Motifs de refus, droits et obligations de procédure, moyens d'enquête et procédure applicable sont précisés

5. Questions



Motion Leo Müller

**Imposition des bénéfices en capital résultant de
l'aliénation d'immeubles dans le domaine agricole**

Sommaire

- > Bases légales
- > Ancienne pratique
- > Arrêt du TF du 02.12.2011 (ATF 138 II 32)
- > Motion Leo Müller
- > Exemples
- > Autres dispositions

Bases légales

Articles 19 al. 2 LICD et 18 al. 2 LIFD

Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante.

Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée est assimilé à une aliénation.

Bénéfice en capital = prix d'aliénation moins valeur comptable

Articles 19 al. 4 LICD et 18 al. 4 LIFD

Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissements (amortissements cumulés).

Impôt sur le revenu :

Bénéfice en capital (1^{ère} partie) = dépenses d'investissements moins valeur comptable

Bases légales

Article 41 let. b LICD

L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissements.

Impôt sur les gains immobiliers :

*Bénéfice en capital (2^{ème} partie) = prix d'aliénation moins
 dépenses d'investissements*

Ancienne pratique

Tous les immeubles faisant partie de la fortune commerciale d'un agriculteur étaient qualifiés d'immeubles agricoles y.c. les terrains situés en zone à bâtir.

Ainsi, en cas de vente ou de transfert dans la fortune privée, le gain était imposable comme suit :

- > La différence entre le coût d'investissement et la valeur comptable (amortissements récupérés) représentait un revenu d'activité indépendante imposable au niveau fédéral, cantonal, communal et paroissial et déterminant également pour l'AVS.
- > La différence entre le prix de vente et le coût d'investissement (plus-value conjoncturelle) représentait un gain immobilier soumis à l'impôt sur les gains immobiliers soit uniquement imposable au niveau cantonal et communal.

Arrêt du TF

Arrêt du TF no 2C_11/2011 du 02.12.2011 (ATF 138 II 32)

complété par la circulaire AFC No 38 du 17.07.2013

Le Tribunal fédéral a jugé qu'un immeuble faisant partie de la fortune commerciale d'un agriculteur ne peut être automatiquement qualifié d'agricole, au sens du droit fiscal.

Ainsi, un immeuble non bâti sis entièrement en zone à bâtir (hors LDFR) ne peut pas être qualifié d'agricole sur le plan fiscal.

En conséquence, les gains sur ventes sont systématiquement soumis à l'impôt sur le revenu en qualité de revenu de l'activité indépendante.

Motion Leo Müller

Article 8 al. 1 LIHD Projet

Sont considérés comme des immeubles agricoles ou sylvicoles:

- a. les immeubles qui sont soumis à la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR) ;
- b. les immeubles de l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole qui ne sont pas soumis à la LDFR.

Article 12 al. 1, 2^e phrase LIHD Projet

... Sont considérés comme des immeubles agricoles ou sylvicoles affectés à l'agriculture ou à la sylviculture:

- a. les immeubles qui sont soumis LDFR ;
- b. les immeubles de l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole qui ne sont pas soumis à la LDFR.

Motion Leo Müller

Article 18 al. 4 LIFD Projet

Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement. Sont considérés comme des immeubles agricoles ou sylvicoles:

- a. les immeubles qui sont soumis à la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR) ;
- b. les immeubles de l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole qui ne sont pas soumis à la LDFR.

Motion Leo Müller

Calendrier	Officiel	Mesures extraordinaires
Consultation des offices, rédiger documents	avril 2015	
Co-rapport documents	mai 15	
Décision CF concernant l'ouverture de la consultation	24 juin 15	5 juin 15
Procédure de consultation	25 juin - 16 octobre 15	5 juin – 25 septembre 15 (+ 3 semaines à cause des vacances d'été)
Dépouillement de la consultation	novembre 15	octobre 15
Décision concernant les démarches suivantes	janvier 16	fin novembre 15
Établissement du message	dès mars 16	décembre 15 / janvier 16
Consultation des offices «message»	avril 16	18 - 29 janvier 16
Co-rapport «message»	mai 16	9 février 16
Adoption du message	juin 16	24 février 16 (4 mars 16)
Désignation de la commission	SA 16	SP 16
Délibération par le premier conseil	SH 16	S extra. 16
2° conseil; vote et publication	SP 17	SE 16
Délai du référendum facultatif de 100 jours	juillet 17	octobre 16
Décision CF concernant l'entrée en vigueur	septembre 17	fin octobre 16
Entrée en vigueur	1er janvier 2019	1er janvier 2017

Motion Leo Müller

Rétroactivité

La question de l'entrée en vigueur avec un effet rétroactif se pose !

N'oublions pas :

- > la notion de sécurité juridique
- > le principe de la confiance
- > le précepte d'égalité de droit

Exemple 1

Vente d'une parcelle de terrain à bâtir

Un agriculteur célibataire, âgé de 50 ans, exploite un domaine agricole.

Il a la possibilité de vendre une parcelle de terrain à bâtir de 10'000m².

Données chiffrées

Prix de vente (10'000m ² à Fr. 150.-/m ²)	Fr. 1'500'000
Valeur fiscale et comptable de la parcelle	Fr. 5'000
Autres revenus	Fr. 75'000
Taux d'impôt communal	Fr. 0.90

Exemple 1 - Conséquences fiscales

Vente d'une parcelle de terrain à bâtir

Prix de vente Fr. 1'500'000

Bénéfice imposable
(yc un revenu indépendant de Fr. 75'000, sans déduction AVS) Fr. 1'570'000

Ancienne pratique Fr. 258'486 *

Arrêt du Tribunal fédéral Fr. 680'502 *

Motion Leo Müller Fr. 258'486 *

* L'AVS est comprise dans ces montants

Exemple 1 - Comparaison

Vente d'une parcelle de terrain à bâtir

	Agriculteur	Agent immobilier
Ancienne pratique	Fr. 258'486	Fr. 680'502
Arrêt du Tribunal fédéral	Fr. 680'502	
Motion Leo Müller	Fr. 258'486	

L'AVS est comprise dans ces montants

Exemple 2

Donation d'une parcelle de terrain à bâtir

Un agriculteur divorcé, âgé de 50 ans, exploite un domaine.

Il souhaite donner une parcelle de terrain à bâtir de 1'000m² à sa fille.
Elle souhaite y construire sa maison.

Données chiffrées

Valeur vénale (1'000m ² à Fr. 150.-/m ²)	Fr. 150'000
Valeur comptable de la parcelle	Fr. 1'500
Autres revenus	Fr. 75'000
Taux d'impôt communal	Fr. 0.90

Exemple 2 - Conséquences fiscales

Donation d'une parcelle de terrain à bâtir

Valeur vénale Fr. 150'000

Bénéfice imposable

(yc un revenu indépendant de Fr. 75'000, sans déduction AVS) Fr. 223'500

Ancienne pratique Fr. 19'286 *

Arrêt du Tribunal fédéral (yc réduction de 50% art. 37 al.6 LICD) Fr. 68'668 *

Motion Leo Müller Fr. 19'286 *

* L'AVS est comprise dans ces montants

Autres dispositions

Imposition des bénéfices de liquidation lors d'une cessation de l'activité lucrative indépendante

Dès 01.01.2011, réforme de l'imposition des entreprises II

- > Allègement de la charge fiscale grevant les exploitants lors de la liquidation de leur entreprise;
- > **Imposition séparée** des bénéfices de liquidation selon les articles 38b LICD et 37b LIFD :
 - > Réserves latentes réalisées durant l'année de liquidation et l'année précédente (y compris les amortissements cumulés);
 - > Rachats et lacune de prévoyance (rachat fictif) sont déductibles;
 - > Critères principaux (non exhaustifs) :
 - > Cessation définitive de l'activité lucrative indépendante;
 - > Si contribuable âgé de 55 ans révolus ou invalide.

Exemple 3

Arrêt d'activité et vente du domaine

Un agriculteur célibataire exploite un domaine agricole. Agé de 65 ans, il cesse définitivement son activité. Il vend son domaine en entier à un confrère. Le domaine cédé comprend une parcelle de terrain en zone à bâtir, hors LDFR, d'un hectare (10'000m²).

Données chiffrées

Prix de vente total (dont 10'000m ² à Fr. 150.-/m ²)	Fr. 2'500'000
Valeur comptable du domaine	Fr. 500'000
Amortissements cumulés sur les bâtiments (soit une valeur d'investissement de Fr. 720'000)	Fr. 220'000
Autres revenus	Fr. 75'000
Taux d'impôt communal	Fr. 0.90

Conséquences fiscales - Récapitulation

Arrêt d'activité et vente du domaine

Prix de vente Fr. 2'500'000

Bénéfice imposable

(yc un revenu indépendant de Fr. 75'000, sans déduction AVS) Fr. 2'075'000

Ancienne pratique (avant réforme entreprise II) Fr. 403'135 *

Ancienne pratique (après réforme entreprise II) Fr. 342'957 *

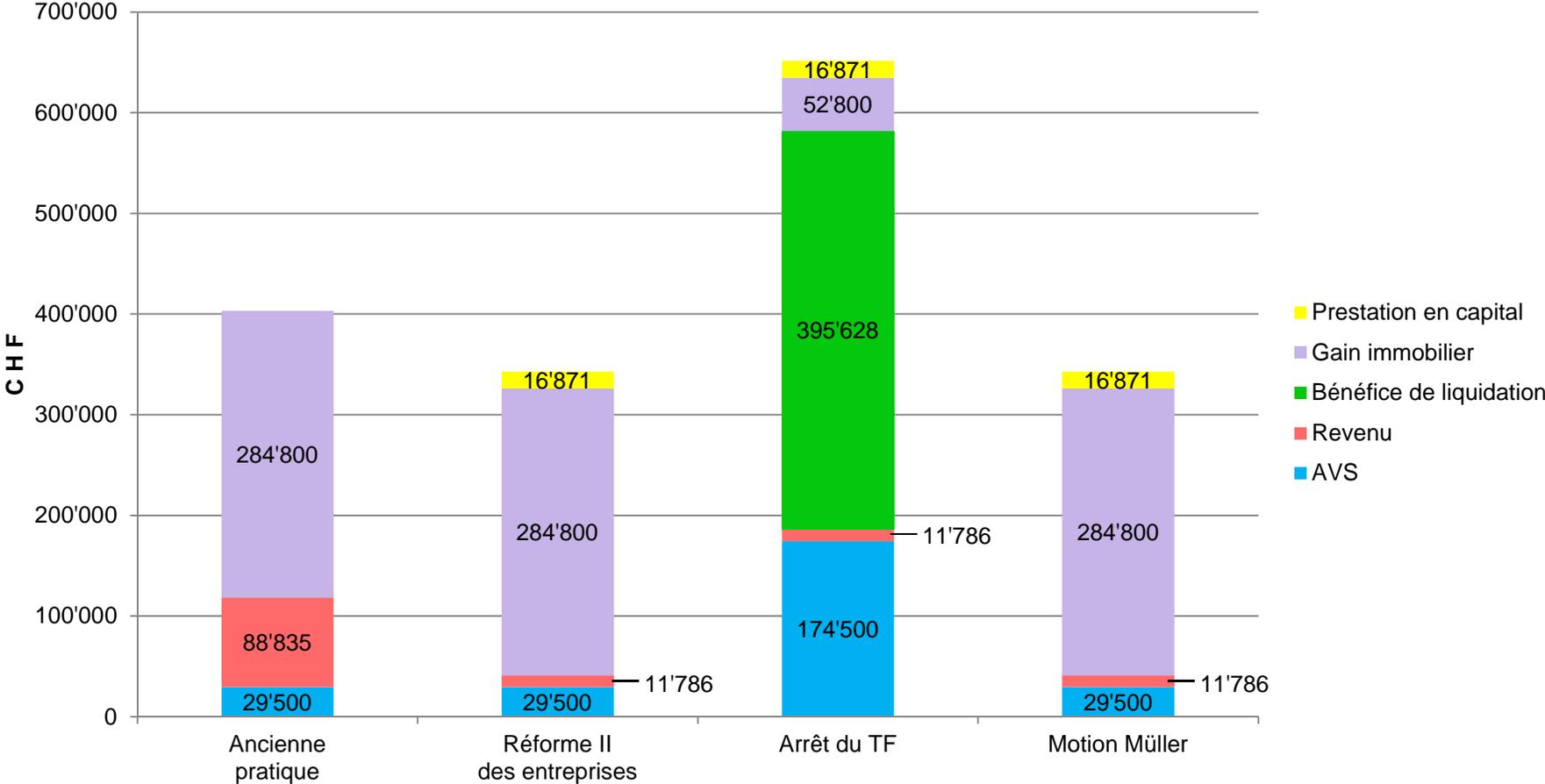
Arrêt du Tribunal fédéral Fr. 651'585 *

Motion Leo Müller Fr. 342'957 *

* L'AVS est comprise dans ces montants

Conséquences fiscales - Récapitulation

Détail de la charge due



Questions



La dénonciation spontanée non punissable et le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers

Entrée en vigueur le 01.01.2010

1. Bases légales

- > Loi fédérale 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
 - > entrée en vigueur le 1er janvier 2010
 - > a modifié la LHID et la LIFD
 - > les cantons ont dû adapter leur loi pour le 1er janvier 2010
- > Loi du 6 octobre 2009 modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs

2. Rappel d'impôt simplifié en cas de succession (1/4)

Article 194a LICD (153a LIFD)

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.

2. Rappel d'impôt simplifié en cas de succession (2/4)

> Conditions :

- > Soustraction commise par le défunt
- > Ayants droit : héritiers, exécuteur testamentaire et administrateur de la succession
- > aucune connaissance de la soustraction par l'autorité fiscale (annonce par l'héritier)
- > collaboration sans réserve avec l'administration fiscale en vue de déterminer le rappel d'impôt
- > effort sérieux en vue du paiement du rappel d'impôt

2. Rappel d'impôt simplifié en cas de succession (3/4)

> Suite légale :

- > rappel d'impôt calculé sur les 3 périodes fiscales précédant l'année du décès (avec intérêts moratoires - compensatoires)

2. Rappel d'impôt simplifié en cas de succession (4/4)

- > En cas de liquidation officielle (succession insolvable faisant l'objet d'une liquidation selon les règles de la faillite), pas de réduction d'impôt (art. 194a al. 3 LICD – 153a al. 3 LIFD)
- > Rappel d'impôt simplifié applicable en cas de décès intervenus après le 01.01.2010
- > Les dispositions de l'ancien droit s'appliquent en cas de décès intervenus avant le 01.01.2010 (art. 248a LICD – 220a LIFD)

3. Dénonciation spontanée non punissable (1/7)

Art. 220 al. 3 et 4 LICD (175 al. 3 et 4 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.

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

3. Dénonciation spontanée non punissable (2/7)

> Buts :

- > régler la première dénonciation spontanée pour sa propre soustraction d'impôt
- > règle étendue à la complicité à une soustraction, à la soustraction dans un inventaire successoral et à la soustraction d'une personne morale

> Ayants droit :

- > contribuable (auteur, instigateur, complice)
- > personne morale par l'intermédiaire d'un organe ou d'un représentant

3. Dénonciation spontanée non punissable (3/7)

> **Conditions :**

- > aucune connaissance de la soustraction par l'autorité fiscale
- > collaboration sans réserve avec l'administration fiscale en vue de déterminer le rappel d'impôt
- > effort sérieux en vue du paiement du rappel d'impôt

> **Suite légale :**

- > renonciation à toute poursuite pénale pour soustraction d'impôt, uniquement procédure en rappel d'impôt (10 ans + intérêts moratoires - compensatoires)

3. Dénonciation spontanée non punissable (4/7)

- > **L'instigateur, le complice et le participant** d'une soustraction d'impôt peuvent aussi bénéficier de la possibilité de déposer une dénonciation spontanée (**art. 222 al. 3 LICD – 177 al. 3 LIFD**)
 - > renonciation à la poursuite pénale : pas d'amende
 - > libération de la responsabilité solidaire pour les impôts soustraits

- > **Non punissabilité des héritiers (art. 223 al. 1 et al. 4 LICD – 178 al. 4 LIFD)**

Dénonciation spontanée aussi applicable pour celui qui a dissimulé ou soustrait des biens successoraux dans la procédure d'inventaire

3. Dénonciation spontanée non punissable (5/7)

- > **Pour les personnes morales (art. 226 a LICD – 181a LIFD) :**
 - > mêmes conditions que pour les personnes physiques
 - > dénonciation spontanée déposée par ses organes ou représentants de la société
 - > la modification de la raison sociale ou le déplacement du siège ne s'opposent pas au dépôt d'une dénonciation spontanée
 - > la transformation d'une société selon la LFus n'a aucune incidence; le sujet du droit, le patrimoine et la qualité de membre subsistent
 - > les anciens membres des organes d'une personne morale doivent pouvoir déposer une dénonciation spontanée non punissable à leur décharge

3. Dénonciation spontanée non punissable (6/7)

> Non punissabilité pour d'autres infractions (art. 231 al. 3 LICD – 186 al. 3 LIFD)

Art. 231 Usage de faux

¹ Celui qui, dans le but de commettre une soustraction d'impôt au sens des articles 220 à 222, fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu tels que des livres comptables, des bilans, des comptes de résultats ou des certificats de salaire et autres attestations de tiers, dans le dessein de tromper l'autorité fiscale,

est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire.

² La répression de la soustraction d'impôt demeure réservée.

³ En cas de dénonciation spontanée au sens des articles 220 al. 3 ou 226a al. 1, il est renoncé à la poursuite pénale pour toutes les infractions commises dans le but de soustraire des impôts. Cette disposition s'applique également aux cas visés aux articles 222 al. 3 et 226a al. 3 et 4.

3. Dénonciation spontanée non punissable (7/7)

> **Suite légale :**

- > Renonciation à la poursuite pénale pour toutes les infractions commises dans le but de soustraire des impôts (usage de faux, faux dans les titres, etc.) : pas d'amende

Par contre la TVA, les cotisations AVS, l'impôt anticipé et les impôts sur les donations et successions, etc. restent dus.

- > **Détournement de l'impôt à la source (art. 232 al. 2 LICD- 187 al. 2 LIFD)**

4. Exemples (1/7)

Cas n° 1

Monsieur Emilien X, marié, domicilié dans le canton de Fribourg, a reçu en héritage des capitaux, avant le 1er janvier 2005, d'une parenté, et n'a jusqu'à ce jour jamais déclaré ces montants au fisc.

Les différents éléments liés aux montants non déclarés sont les suivants :

Année fiscale	Revenus	Fortune
2005	35'000	1'500'000
2006	30'000	1'600'000
2007	18'000	1'400'000
2008	10'000	1'400'000
2009	15'000	1'500'000
2010	18'000	1'500'000
2011	22'000	1'500'000
2012	25'000	1'600'000
2013	25'000	1'600'000
2014	25'000	1'600'000

Par hypothèse, M. Emilien X dispose, avec son épouse, d'un revenu d'environ frs. 150'000 et d'une fortune d'environ frs. 1'200'000. Il est tenu compte de la réduction du taux (splitting).

4. Exemples (2/7)

Rappel d'impôts :

> canton: périodes fiscales 2005 à 2013 *	
Impôts s/revenu :	47'233.30
Impôts s/fortune :	27'383.55
Intérêts compensatoires :	7'551.85
> Commune et paroisse (Fribourg) :	69'860.45
> IFD: périodes fiscales 2005 à 2013	
Impôts s/revenu	25'740.00
Intérêts moratoires	<u>4'974.55</u>
TOTAL	182'743.70

* Pour 2007, le coefficient annuel de l'impôt cantonal sur le revenu est calculé à 106.6% et celui de l'impôt sur la fortune à 108.9%. En 2008, les coefficients annuels des impôts sur le revenu et la fortune sont calculés à 103 %.

4. Exemples (3/7)

Amendes fiscales

Hypothèse n° 1 : si la soustraction est découverte par le fisc :
amende 100 % :

> Canton	75'000.00
> IFD	26'000.00

Hypothèse n° 2 : Déclaration spontanée du contribuable :
Pas d'amende mais rappel d'impôt sur 10 ans

4. Exemples (4/7)

Cas n° 2 : succession

Monsieur Emilien X disposait de comptes bancaires non-déclarés pour environ frs. 1'600'000, à la date de son décès.

Ses héritiers décident de révéler au fisc les comptes bancaires non-déclarés afin de régler la succession.

Les différents éléments liés aux montants non déclarés sont identiques au cas n° 1. Les **taux d'imposition sont également identiques.**

4. Exemples (5/7)

Décès dès le 1.1.2010

Monsieur Emilien X est décédé le 30 juin 2015.

> canton : périodes fiscales 2012 à 2014	
Impôts s/revenu et fortune :	25'855.05
Intérêts compensatoires :	627.00
> Commune et paroisse (Fribourg) :	23'855.00
> IFD: périodes fiscales 2012 à 2014	
Impôts s/revenu	9'750.00
Intérêts moratoires	<u>497.25</u>
Total	60'584.30

4. Exemples (6/7)

- > Pour l'année 2015 : deux taxations seront établies avec les nouveaux éléments (une à la date du décès et une à la fin de l'année pour le conjoint survivant – voir pour les autres héritiers)
- > **Aucune amende**

4. Exemples (7/7)

Résumé

Soustraction consommée ordinaire	Soustraction consommée/ dénonciation spontanée	Rappel d'impôt simplifié pour les héritiers dès 2010
Rappel : 182'743.70 Amendes : 101'000.00	Rappel : 182'743.70 Amende : 0.00	Rappel : 60'584.30 Amende : 0.00

5. Nouveau droit pénal fiscal

> La révision est en cours :

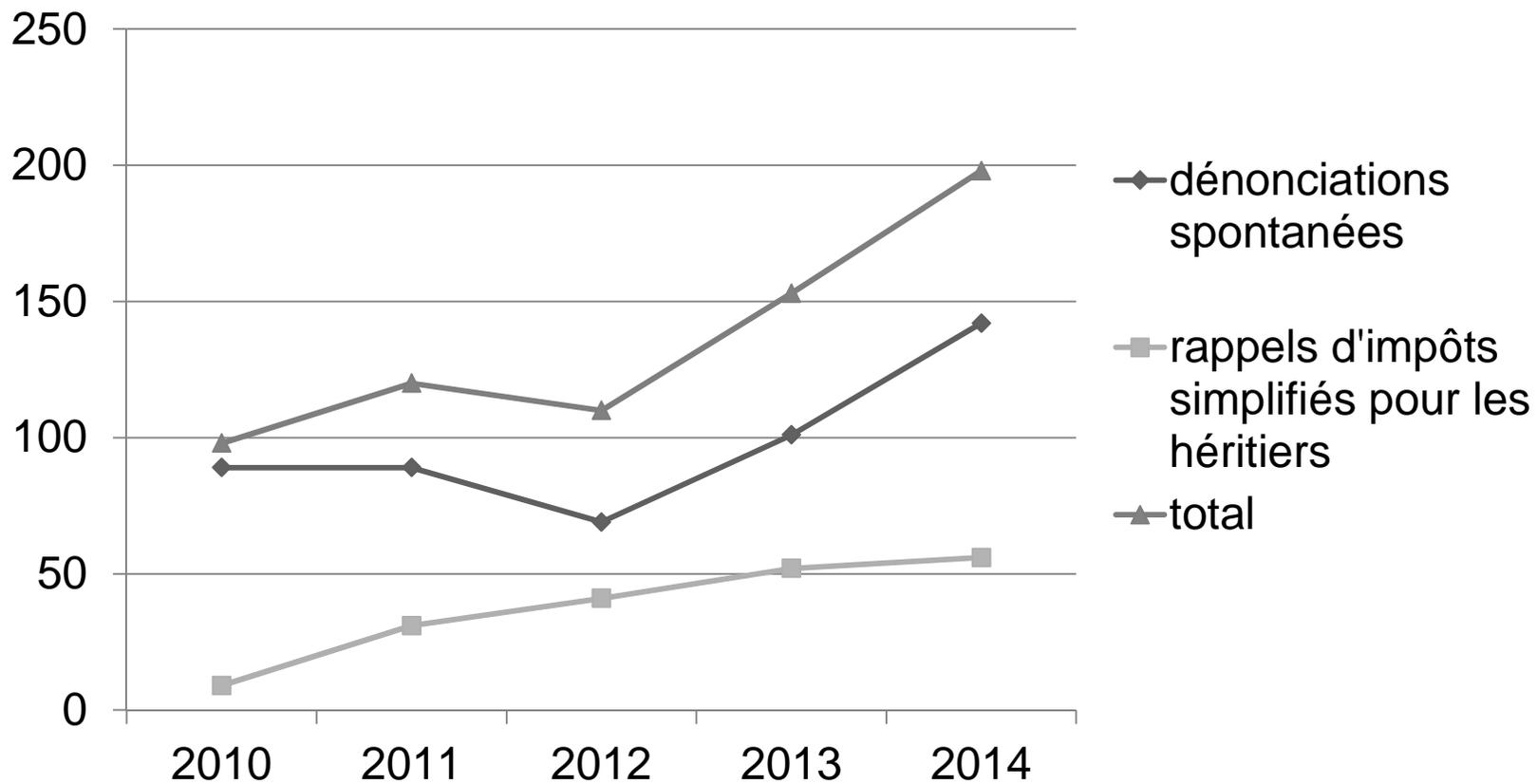
Loi fédérale sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal

Mise en œuvre des recommandations du GAFI (groupe d'action financière)

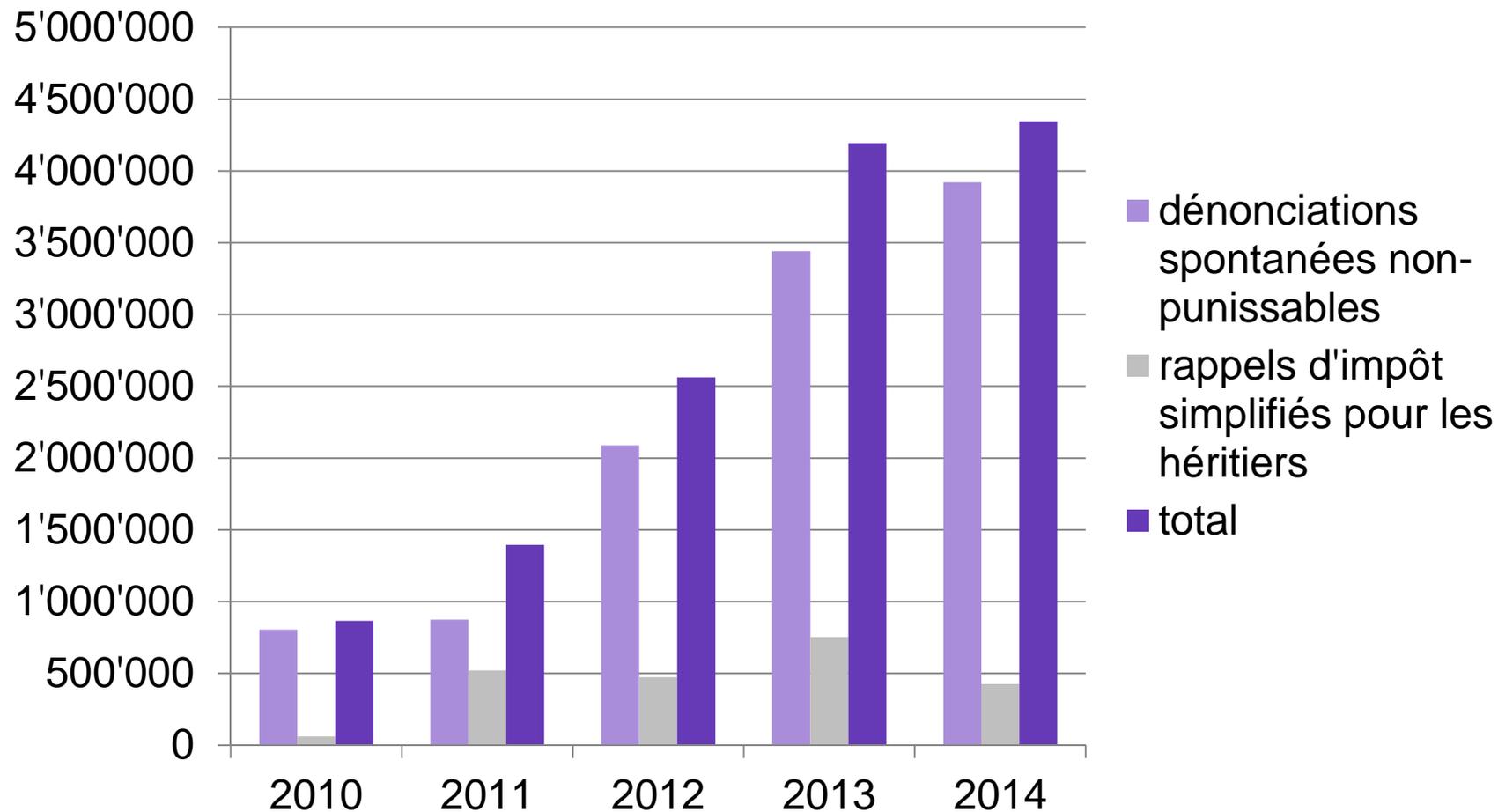
6. Quelques chiffres

	Cas	Montant impôt cantonal récupéré	Capitaux non déclarés	Revenus non déclarés
2010	98	865'516.00	16'477'043.00	3'328'708.00
2011	120	1'394'182.00	42'639'378.00	5'358'244.00
2012	110	2'562'051.00	94'465'113.00	8'146'407.00
2013	153	4'193'814.00	94'881'363.00	12'348'960.00
2014	198	4'345'947.00	88'237'974.00	12'356'376.00
TOTAL	569	13'361'510.00	336'700'871.00	41'538'695.00

6. L'évolution du nombre de cas



7. Les montants d'impôts cantonaux récupérés



8. Questions



Réforme de l'imposition des entreprises II

Sommaire

1. Rappel
2. Objectif du Conseil d'Etat
3. Message du Conseil Fédéral
4. Stratégie du Conseil d'Etat
5. Travaux au niveau fribourgeois
6. Prochaines étapes au niveau fédéral
7. Conclusions
8. Questions

1. Rappel : contexte international (1/5)

- > Dialogue avec l'UE et controverse sur la fiscalité

- > Projet «Base Erosion and Profit Shifting» de l'OCDE/G20 (BEPS)
 - > 15 actions qui modifieront en profondeur les règles fiscales
 - > Les rapports finaux ont été rendus publics en octobre 2015
 - > Prochaines étapes: élaboration des systèmes de contrôle afin de suivre la mise en œuvre du projet

- > Forum on Harmful Tax Practice (action no 5 de BEPS)
 - > Examens de régimes fiscaux préférentiels (dont plusieurs régimes suisses)
 - > Exigence de substance pour les patent boxes (approche du «lien» ou «nexus approach»)
 - > Transparence: échange spontané de rulings

1. Rappel : Les objectifs de la RIE III (2/5)

Maintien d'une imposition compétitive des entreprises



Rétablir l'acceptation internationale

Assurer le rendement de l'impôt
sur le bénéfice

1. Rappel : Les différents volets (3/5)

Mesures fiscales mises en consultation par le CF

- > Suppression des statuts cantonaux (3 régimes)
 - > Abolition de la pratique en matière de sociétés principales
 - > Abolition de la pratique en matière de succursale financière
- } Abolition des SFS
-
- > Licence box
 - > Déduction notionnelle d'intérêt
 - > Déclaration des réserves latentes (step up)
- } Nouvelles règles pour les revenus « mobiles »

1. Rappel : Les différents volets (4/5)

Mesures fiscales mises en consultation par le CF

- > Abolition du droit de timbre d'émission
 - > Adaptations en matière d'impôt sur le capital
 - > Amélioration du régime de réduction pour participation
 - > Report des pertes fiscalement déductibles de façon indéfinie dans le temps
- Mesures qui visent à renforcer les conditions cadres fiscales
- > Imposition des gains en capitaux
 - > Modification en matière d'imposition allégée des dividendes
- Mesures qui visent à financer le coût de la RIE III

1. Rappel : Les différents volets (5/5)

Mesures d'accompagnement

- > Péréquation financière entre la Confédération et les cantons :
 - > Des adaptations du système sont nécessaires
- > Mesures compensatoires de la Confédération :
 - > Augmentation de la part des cantons à l'IFD

Autre mesure suggérée

- > Baisse de l'impôt cantonal sur le bénéfice

2. Objectifs du Conseil d'Etat (1/2)

Annonce du CE à la conférence de presse du 15.12.2014

- > **Baisse du taux d'imposition effectif global des personnes morales à**

13,72 %

(taux de base cantonal correspondant : 4%)

- > **Introduction du nouveau taux suite à l'entrée en vigueur de la RIE III (2019), sous réserve de l'importance des effets des autres mesures prévues par la Confédération**

2. Objectifs du Conseil d'Etat (2/2)

⇒ Détail du calcul

Calcul du taux effectif	Taux actuel à 19,63%	Taux abaissé à 13,72%
	Taux cantonal à 8,50%	Taux cantonal à 4,00%
IFD	8,50%	8,50%
Canton	8,50%	4,00%
Commune	77% 6,57%	75% 3,00%
Paroisse	10% 0,85%	10% 0,40%
Taux effectif (impôts/bénéfice avant impôts)	19,63%	13,72%
Taux légal (impôts/bénéfice imposable)	24,42%	15,90%

3. Message du CF – juin 2015 (1/4)

Mesures fiscales	Retenue			
	Sans adaptation	Avec adaptation	Nouvelle	Supprimée
1. Suppression des statuts fiscaux	X			
2. Baisse du taux d'impôt des personnes morales	X			
3. Imposition différenciée du capital		X		
4. Step-up (abolition des statuts)		X		
5. Step-up (migration)	X			
6. Patent Box		X		
7. Super-déduction R&D			X	

3. Message du CF – juin 2015 (2/4)

Mesures fiscales	Retenue			
	Sans adaptation	Avec adaptation	Nouvelle	Supprimée
8. Octroi de l'IFI aux établissements stables (mise en œuvre de la motion Pelli)			X	
9. Modification de l'imposition partielle des dividendes		X		
10. Suppression du droit de timbre d'émission	X			

3. Message du CF – juin 2015 (3/4)

Mesures fiscales	Retenue			
	Sans adaptation	Avec adaptation	Nouvelle	Supprimée
11. Modification du calcul de réduction pour participation				X
12. Déduction notionnelle d'intérêt				X
13. Modification du calcul des pertes fiscales déductibles				X
14. Imposition des gains en capitaux				X

3. Message du CF – juin 2015 (4/4)

Autres mesures	Retenue			
	Sans adaptation	Avec adaptation	Nouvelle	Supprimée
15. Compensation verticale		X		
16. Péréquation financière	X			

4. Stratégie du Conseil d'Etat (1/5)

Mesures fiscales

Suppression des statuts

Diminution du taux de l'impôt sur le bénéfice

Diminution du taux de l'impôt sur le capital et imposition différenciée

Step-up (abolition des statuts)

Step-up (migration)

Position DFIN

👍 → pas de marge possible

👍 → 4% (13.72% effectif)
selon annonce du
15.12.2014 dès le 1.1.19*

👍 → baisse significative du
taux dès le 1.1.19*

👍 → avec neutralisation

👍 → pas de marge possible

* Sous réserve de l'entrée en vigueur de la RIE III à cette date et des mesures effectivement adoptées dans le cadre de cette révision.

4. Stratégie du Conseil d'Etat (2/5)

Mesures fiscales

Patent box

Super-déduction R&D

Imposition partielle des dividendes

Position DFIN

 → malgré les incertitudes

 → cadrage nécessaire:

- > dans la LHID;
- > réexamen des aides directes actuelles.

 → 70% dès le 1.1.19*

* Sous réserve de l'entrée en vigueur de la RIE III à cette date.

4. Stratégie du Conseil d'Etat (3/5)

Autres mesures

Compensation verticale

Péréquation financière intercantonale

Contribution complémentaire transitoire aux cantons à faible potentiel

Position DFIN

 → mais à augmenter, selon proposition CDF

 → pas de meilleure alternative

 → anticiper la fin de la période transitoire.

4. Stratégie du Conseil d'Etat (4/5)

- > **Groupes de travail avec les communes**
 - > Groupe de travail politique constitué du Directeur des finances, du Trésorier d'Etat, de l'Administrateur du SCC et de trois représentants des communes
 - > Groupe de travail technique afin de vulgariser les mesures prévues dans le cadre de la RIE III et aider les communes à chiffrer le coût de cette réforme. Participants: représentants du SCC et les personnes en charge des finances dans les communes

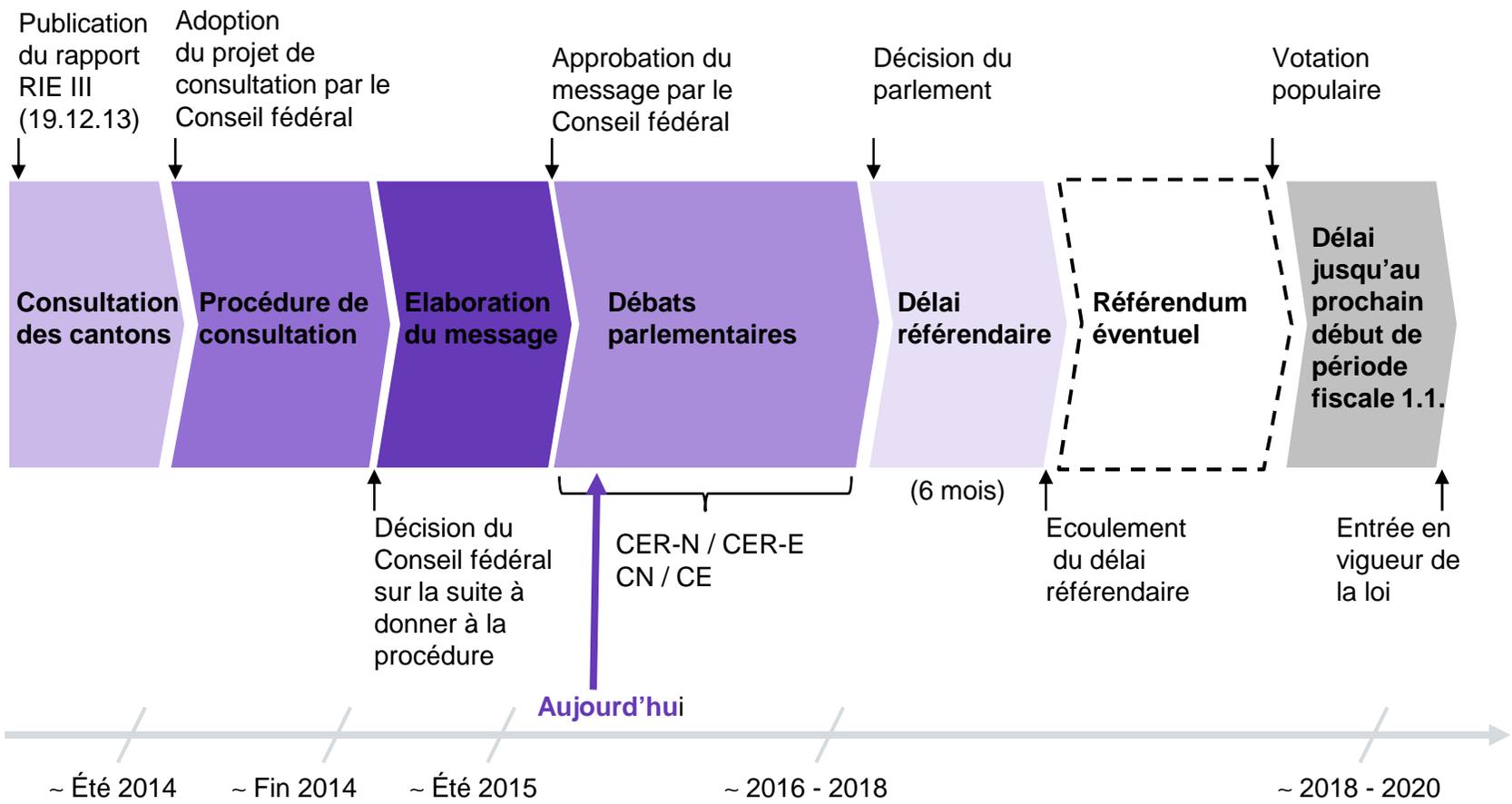
4. Stratégie du Conseil d'Etat (5/5)

- > **Mesures d'accompagnement du patronat**
 - > Objectif d'une contribution compensatoire des entreprises en % de la masse salariale, dans des domaines et selon des modalités restant à définir;
 - > Domaines concernés à ce stade:
 - > Contribution patronale pour la formation professionnelle;
 - > Contribution des employeurs pour les structures extrafamiliales de jour.
 - > En cas d'accord du Conseil d'Etat, communication de l'objectif aux milieux patronaux d'ici à la fin de l'année 2015 par le groupe de travail constitué (administration – milieux patronaux).

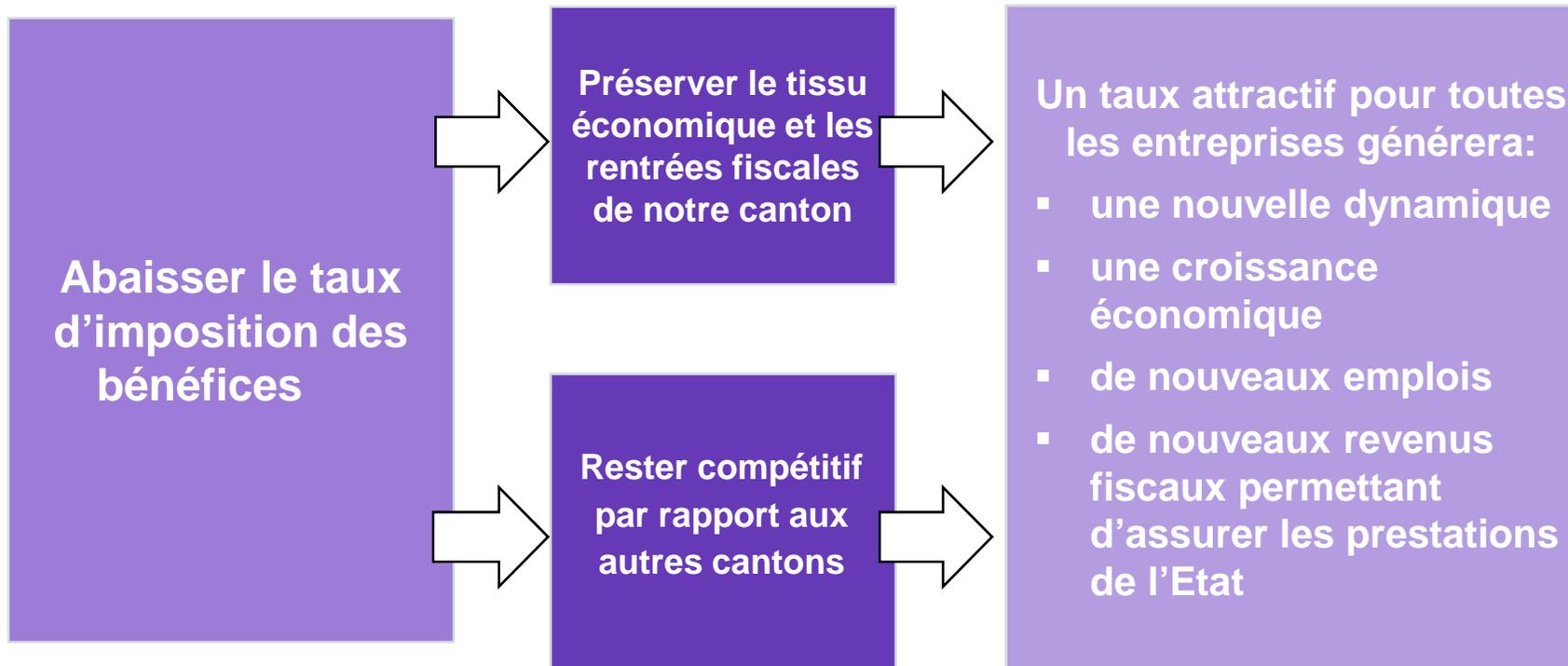
5. Travaux en cours au niveau cantonal (1/1)

- > Novembre 2015: lancement des discussions avec le patronat
- > Décembre 2015/début 2016?: présentation de la stratégie du Conseil d'Etat en conférence de presse, y.c. en matière de participation du patronat
- > Janvier à mars 2016: réunions des groupes de travail avec les communes
- > Eté /automne 2016 (selon l'avancement et l'évolution des débats parlementaires): envoi d'un projet en consultation

6. Prochaines étapes au niveau fédéral (1/1)



7. Conclusions (1/1)



8. Questions

