



## Message 2015-DFIN-30

22 août 2017

### du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur l'impôt sur les successions et les donations

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi modifiant la loi du 14 septembre 2007 sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD; RSF 635.2.1). Après une présentation du cadre dans lequel s'inscrit ce projet de loi, les articles particuliers sont commentés.

#### 1. Origine du projet

Le 16 juin 2015, dans le cadre de son pouvoir organisationnel et à des fins de rationalisation de l'administration cantonale, le Conseil d'Etat a décidé d'intégrer le Service des impôts sur les successions et les donations (SISD) au Service cantonal des contributions (SCC). Cette intégration a impliqué la transformation du SISD en un secteur du SCC et le transfert (sans suppression) des postes de travail (au total 2.6 EPT) à cette autorité, le poste de chef-fe de service ayant été converti en un poste de chef-fe de secteur SCC. Concrètement, le SISD est devenu le nouveau secteur «Impôt sur les successions et donations» du SCC (*abréviation: secteur SCC-ISD*), rattaché à la section «Coordination et support». Cette intégration a pris effet le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Depuis lors, toutes les tâches liées au prélèvement de l'impôt sur les successions et les donations et des centimes additionnels communaux ressortissent au SCC. Le recouvrement (encaissement) de l'impôt, qui relevait jusqu'alors de la compétence du Service financier cantonal, lui incombe désormais également.

Afin de parfaire cette intégration, le Conseil d'Etat, soucieux d'adapter les procédures fiscales de la LISD à celles prévues par la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), propose de transférer au SCC les compétences dévolues actuellement à la Direction des finances (DFIN) en ce qui concerne le traitement des réclamations, des cas d'exonération et des contraventions.

#### 2. Eléments et nécessité de la modification

##### 2.1. Les réclamations

Les articles 29 al. 2 let. a et 41 al. 1 LISD confèrent à la DFIN la compétence de statuer sur les réclamations à l'encontre des bordereaux d'impôt sur les successions et les donations (décisions de taxation) établis par le SCC. Il s'agit là d'une voie de droit préalable au recours au Tribunal cantonal et permettant un contrôle interne portant sur l'application de la loi dans un cas concret. Cette compétence de la DFIN, qui tire son origine de l'ancienne loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement, constitue une exception à la règle prévalant en droit fiscal, qui veut que la procédure de réclamation soit menée par l'autorité même qui a rendu la décision querellée. Le maintien de cette exception ne se justifie plus compte tenu de la nouvelle structure organisationnelle mise en place pour l'impôt sur les successions et les donations. En effet, pour tous les impôts qu'il prélève (par ex. impôts sur le revenu/la fortune, impôts sur le bénéfice/le capital, impôt sur les gains immobiliers), le SCC est l'autorité de réclamation (art. 174 al. 2 LICD). Il paraît donc logique, par mimétisme et par souci d'harmoniser les voies de droit de l'ensemble des impôts prélevés par le SCC, de lui attribuer également la compétence de traiter les réclamations en matière d'impôt sur les successions et les donations.

Par ailleurs, le maintien de la compétence de la DFIN ne s'impose pas en raison des particularités de la matière. Au contraire, la taxation de l'impôt sur les successions et les donations est largement dépendante des règles prévalant en matière d'impôts directs, telles que celles permettant de fixer l'assiette fiscale (cf. par ex. art. 12 LISD: base de calcul des immeubles donnée par la valeur fiscale fixée en application de la LICD). Le transfert de compétence au SCC tombe donc sous le sens. Il permettra au surplus de régler de manière simple et rapide les «cas bagatelles».

##### 2.2. Les cas d'exonération

Les cas d'exonération de l'impôt sur les successions et les donations sont spécifiquement et limitativement énumérés à l'article 8 LISD. La grande majorité de ces cas d'exonération sont déjà du ressort du SCC en sa qualité d'autorité de taxation (art. 30 al. 2 LISD).

Seuls les cas visés aux lettres a à c de l'article 8 al. 2 LISD relèvent, en première instance décisionnelle, de la compétence de la DFIN (art. 29 al. 2 let. b LISD).

La *lettre a* prévoit l'exonération de l'impôt sur les successions et les donations pour les personnes morales qui bénéficient de l'exonération fiscale selon l'article 97 al. 1 let. g et h LICD en raison des buts de service public, d'utilité publique ou culturel qu'elles poursuivent. En d'autres termes, pour les personnes morales poursuivant un tel but, les conditions mises à l'exonération de l'impôt sur les successions et les donations sont en tous points identiques à celles mises à l'exonération des impôts directs (impôts sur le bénéfice/le capital) qui ressortit au SCC. Dès lors, pour éviter les «doublons» et assurer une application uniforme, il s'impose de confier la tâche de traiter ces cas d'exonération à une seule et même autorité. Comme le SCC est déjà compétent pour traiter ce genre d'exonération sous l'angle des impôts directs, il se justifie de lui attribuer cette tâche. Cette solution correspond du reste à celle instaurée par les autorités concernées, les exonérations fiscales pour but de service public, d'utilité publique ou culturel étant en pratique d'abord traités par le SCC. Elle coïncide par ailleurs avec celle retenue par la majorité des autres cantons.

Quant aux normes d'exonération prévues aux *lettres b* (cas d'exonération des institutions de prévoyance professionnelle) et *c* (cas d'exonération des entreprises de personnes et des personnes morales lors de restructurations), leur mise en œuvre ne nécessite pas la prise d'une décision formelle d'exonération. Ces normes d'exonération sont au demeurant le pendant des articles 97 al. 1 let. e LICD respectivement 20 al. 1 et 103 al. 1 et 4 LICD en ce qui concerne les impôts directs. Leur mise en œuvre par le SCC ne pose donc pas de difficultés particulières.

### 2.3. Les contraventions

L'article 29 al. 3 LISD prévoit que la DFIN est compétente pour prononcer les amendes prévues par la loi pour les contraventions (art. 60 à 67 LISD) et pour dénoncer au juge pénal ordinaire les cas d'infraction visés à l'article 68 al. 1 LISD (usage de faux). Or, ces contraventions correspondent pour l'essentiel à celles prévues par la LICD s'agissant des impôts directs et qui sont de la compétence du SCC (art. 219 al. 2 et 227 LICD). De plus, les procédures pénales sont souvent étroitement liées, par exemple en cas de dissimulation ou distraction de biens successoraux dans une procédure d'inventaire (art. 65 LISD et 223 LICD). Il paraît dès lors judicieux d'étendre la compétence du SCC, qui dispose d'un secteur rompu à ce genre d'affaires (Inspection fiscale), aux contraventions prévues par la LISD. L'efficacité et la coordination des procédures pénales ne pourront qu'en être renforcées.

### 3. Conséquences du projet

Le projet n'aura pas de conséquences financières, ni d'implications en matière de personnel. En particulier, les cas d'exonération attribués au SCC (*supra*, ch. 2.2) n'impliqueront pas de charge de travail supplémentaire, dans la mesure où ces cas sont déjà traités par le SCC sous l'angle des impôts directs et que les décisions sont en principe déjà prises en collaboration avec le secteur SCC-ISD. Quant à la charge de travail supplémentaire occasionnée par le traitement des réclamations (*supra*, ch. 2.1) et des contraventions (*supra*, ch. 2.3), elle pourra être absorbée par les ressources existantes du SCC.

Le projet n'a pas d'influence sur la répartition des tâches Etat-communes, ni sur le développement durable. Il ne soulève pas de difficultés s'agissant de sa constitutionnalité, de sa conformité au droit fédéral et de l'eurocompatibilité.

### 4. Commentaire des articles modifiés

#### Articles 27 et 28 titre médian

L'article 27 qui énonce les autorités d'application de la LISD a perdu son utilité du fait de la nouvelle répartition des compétences. Il peut être abrogé par mesure de simplification. Son abrogation n'a aucune incidence matérielle.

Le titre médian de l'article 28 est adapté en conséquence.

#### Articles 29, 30, 31, 40, 41 al. 1 et 2, 50 al. 1, 51 al. 1, 54 al. 1, 67 et 69 al. 1

Les modifications proposées concrétisent le transfert des compétences de la DFIN au SCC en ce qui concerne le traitement des réclamations, des cas d'exonération prévus à l'article 8 al. 2 let. a à c LISD et des contraventions. Elles tiennent également compte du fait que la taxation et le recouvrement (encaissement) de l'impôt sur les successions et les donations sont désormais réunis sous la seule autorité du SCC.

La compétence de la DFIN pour se prononcer sur les cas de remise de l'impôt sur les successions et les donations est néanmoins maintenue. Elle concorde avec le régime applicable en matière d'impôts directs (art. 213b al. 1 LICD). Quant à la compétence de la DFIN de statuer sur les cas de privilège fiscal (art. 9 LISD), elle ne constitue pas une attribution nouvelle. Elle a été ajoutée à l'article 29 à des fins didactiques.

#### Article 37 al. 2

Cette disposition, qui prévoit que les autorités compétentes en matière d'impôts cantonaux directs (SCC) communiquent sur demande ou spontanément les éléments nécessaires à l'application de la LISD, a perdu toute portée, le SCC étant désormais l'autorité de taxation de l'impôt sur les successions et les donations. Elle peut donc être abrogée.

## **5. Droit transitoire (art. 2 du projet)**

Le droit transitoire est inspiré par la volonté de permettre un passage rapide au nouveau système, tout en veillant à ne pas surcharger le SCC, dès l'entrée en vigueur de la présente loi, par les affaires qui n'ont pas été liquidées par la DFIN. Ces considérations conduisent à maintenir les compétences de la DFIN pour la liquidation des affaires pendantes et à ne transférer au SCC que les dossiers pour lesquels la procédure a été ouverte après l'entrée en vigueur de la présente loi. Le SCC sera donc notamment compétent pour trancher les réclamations déposées après l'entrée en vigueur du nouveau droit, même si le délai de réclamation a commencé à courir avant cette date.

---