



Message 2017-DFIN-33

22 août 2017

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs et la loi sur les impôts communaux

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs et la loi sur les impôts communaux. Après une brève introduction, ce message explique les motifs, l'étendue et les conséquences de la révision. Il commente également les dispositions modifiées.

1. Introduction

La présente révision vise à adapter la législation cantonale à la modification apportée dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), modification qui vise à aménager un nouveau seuil d'imposition pour les personnes morales qui poursuivent un but idéal.

La présente révision permet en outre de mettre en œuvre la motion Badoud-Losey «Abolition des fonctions dirigeantes», acceptée par le Grand Conseil le 4 octobre 2016 et de procéder aux adaptations de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) rendues nécessaires par une jurisprudence de la cour fiscale du canton de Fribourg. Dans le contexte de la mise en œuvre de deux mesures structurelles et d'économie, le projet prévoit en outre une extension du droit d'utiliser les données du contrôle des habitant-e-s à des fins d'investigations fiscales. Enfin, le projet réaménage les dispositions portant sur les émoluments.

2. Motion traitée

Par motion déposée le 5 février 2016 et développée le 24 mars 2016 (GC 2016-GC-11), les députés Antoinette Badoud et Michel Losey ont demandé une modification de l'article 9 de la loi sur les impôts communaux (LICO; RSF 632.1) de manière à ce que la LICO ne prévoie plus de répartition intercommunale entre la commune de domicile et la commune du lieu d'établissement de la société du produit de l'impôt des personnes qui exercent une fonction dirigeante. Le Conseil d'Etat a proposé le rejet de la motion dans sa prise de position du 23 août 2016, estimant que la réglementation actuelle méritait d'être maintenue¹. Le Grand Conseil a tou-

tefois adopté la motion par 52 voix contre 44 (4 abstentions) le 4 octobre 2016².

Le présent avant-projet met en œuvre la motion précitée.

3. Consultation

3.1. Contenu de l'avant-projet

L'avant-projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs et la loi sur les impôts communaux correspondait dans une large mesure au présent projet. Il prévoyait en outre une disposition visant à tenir compte d'une jurisprudence du Tribunal cantonal portant sur la détermination de la valeur fiscale des immeubles en construction par le biais d'une modification de l'article 54 al. 1 LICD. Pour ces derniers, le Service cantonal des contributions (SCC) détermine jusqu'à présent la valeur fiscale selon la même méthode que pour les immeubles habitables, conformément à l'arrêté du Conseil d'Etat concernant l'imposition des immeubles non agricoles et à la formule suivante: (valeur vénale + [2 x valeur de rendement]) ÷ 3. Pour les immeubles en construction, les investissements engagés à la fin de la période fiscale constituaient la valeur de rendement. Le Tribunal cantonal a été amené à se prononcer sur cette manière de déterminer la valeur fiscale. Il a confirmé qu'il y a lieu de tenir compte d'une valeur de rendement «potentielle» pour la détermination de la valeur fiscale d'un immeuble en construction. Il a toutefois considéré que la méthode appliquée par le SCC exclut «de fait» la prise en compte d'une véritable valeur de rendement. Enfin, il a critiqué le fait que, dans le cas d'espèce, la valeur fiscale des immeubles en construction s'avérait a posteriori plus élevée que la valeur fiscale à la fin des travaux.

Sur la base de cet arrêt, la DFIN a examiné différentes variantes qui permettraient de tenir compte d'une valeur de rendement «potentielle» de l'immeuble en construction. L'avant-projet retenait finalement une variante pragmatique et sans lourdeur administrative pour les contribuables et l'administration. Pour ces situations particulières, la DFIN proposait de retenir une méthode forfaitaire qui ne tienne pas compte de la valeur de rendement de l'immeuble. Pour ce faire elle proposait d'adapter l'article 54 LICD selon la teneur

¹ BGC 2016 p. 2905.

² BGC 2016 p. 2519.

de l'article 14 al. 1 LHID. Selon ce dernier article, il «peut» être tenu compte d'une valeur de rendement pour la détermination de la valeur fiscale des immeubles non agricoles. La DFIN proposait de modifier également l'arrêté concernant l'imposition des immeubles non agricoles de manière à ce que la valeur fiscale des immeubles en construction de la fortune privée soit déterminée selon une formule se rapprochant de celle applicable aux immeubles de la fortune commerciale sans rendement.

3.2. Procédure

L'avant-projet de loi a fait l'objet d'une consultation restreinte au sens de l'article 31 du règlement du 24 mai 2005 sur l'élaboration des actes législatifs (REAL; RSF 122.0.21) entre le 11 avril et le 1^{er} juin 2017.

3.3. Résultat de la consultation et suivi

Aucun participant à la consultation n'a manifesté d'opposition contre l'avant-projet.

Tant le Tribunal cantonal que l'Association des communes fribourgeoises (ACF) et l'OREF ont critiqué la modification de l'article 54 al. 1 LICD (valeur fiscale des immeubles non agricoles). Sans cadre clair et strict, ils craignent des dérives liées à la formulation plus souple de la disposition et une extension des cas dans lesquels il sera renoncé à tenir compte de la valeur de rendement. L'OREF propose ainsi de régler expressément le traitement fiscal des immeubles en construction dans la LICD. Les critiques formulées sont pertinentes. Régler expressément la détermination de la valeur fiscale des immeubles en construction dans la LICD accorderait toutefois une importance disproportionnée à ce cas de figure. Dès lors, cette disposition a été retirée du projet. La valeur fiscale des immeubles en construction sera déterminée de la même manière que celle des terrains à bâtir.

L'ACF souhaite en outre que le SCC tienne compte de la collaboration des communes qui mettent à disposition les données nécessaires au registre du contrôle des habitants lors de la fixation de l'émolument qu'il perçoit auprès des communes pour lesquelles il encaisse l'impôt et pour l'impôt à la source qu'il prélève également pour elles. Elle demande également à ce que le tarif des émoluments lui soit soumis pour approbation. Dans ce contexte il faut rappeler que les dispositions proposées aux articles 75 al. 2, 87 al. 2 et 218a LICD visent uniquement à assainir le cadre juridique et à régler la pratique en vigueur; aucune augmentation des émoluments de perception n'est prévue. Il n'est toutefois pas non plus prévu de réduire cet émolument, étant donné qu'aucune tâche complémentaire n'est exigée de la part des communes. La tenue et la mise à jour du registre du contrôle des habitants citées dans la prise de position relèvent des obligations légales prévues dans la législation sur le contrôle des habi-

tants; la tenue de ce registre est obligatoire indépendamment des besoins du SCC. Il paraît enfin disproportionné d'obtenir l'approbation de l'ACF pour toute modification du tarif des émoluments. Toutefois il va de soi que toute modification de l'émolument de perception (à la hausse ou à la baisse) sera motivée et pourra être discutée avec l'ACF, respectivement avec les communes concernées.

S'agissant du système de prolongation des délais, Expert Suisse met en discussion la possibilité d'un système de quotas (pour les mandataires) et souhaiterait en outre que l'émolument soit perçu auprès des contribuables. Compte tenu du système prévu (voir ch. 4.3), il n'apparaît pas nécessaire d'introduire un système de quotas. La question de la perception de l'émolument auprès du ou de la contribuable ou de son ou sa mandataire ne fait pas l'unanimité entre les mandataires; il ne se justifie dès lors pas de revoir le projet sur ce point.

4. Modifications proposées

4.1. Adaptation au droit fédéral

Selon l'article 71 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et l'article 113 al. 3 LICD, le bénéfice généré par les associations, fondations et autres personnes morales qui n'atteint pas 5000 francs est exonéré de l'impôt (limite ou seuil d'imposition). En droit cantonal ces mêmes personnes sont exonérées de l'impôt sur le capital pour autant que ce dernier soit inférieur à 100 000 francs. Les personnes morales qui poursuivent un but d'utilité publique ou de service public sont quant à elles exonérées de l'impôt en vertu de l'article 56 LIFD. En 2014, le canton de Fribourg comptait 1073 associations, fondations et autres personnes morales (annoncées au SCC). Parmi elles, 915 ne paient pas d'impôt sur le bénéfice et 453 ne paient pas d'impôt sur le capital.

Faisant suite à une motion qui demandait l'exonération totale ou jusqu'à un certain montant des associations qui consacrent exclusivement leurs revenus et patrimoine à des buts idéaux, le parlement a modifié la LIFD et la LHID dans le but d'exonérer de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts idéaux pour autant que leurs bénéfices n'excèdent pas 20 000 francs. La mise en œuvre de cette motion est prévue dans un nouvel article 66a LIFD qui augmente la limite d'imposition pour les personnes morales concernées. La LHID prescrit une disposition analogue (art. 26a LHID) en laissant toutefois aux cantons la compétence de fixer la limite d'imposition. Ces modifications entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2018. Le projet met en œuvre cette modification dans la LICD.

Le Conseil d'Etat propose de retenir le même seuil d'imposition que dans la LIFD pour l'impôt cantonal sur le bénéfice, soit 20 000 francs. Il propose également de relever le seuil d'imposition pour l'impôt sur le capital à 200 000 francs afin de ne pas annihiler l'objectif poursuivi par la mesure pro-

posée au niveau de l'impôt sur le bénéfice (l'encouragement des personnes morales qui poursuivent un but louable sans pour autant pouvoir bénéficier d'une exonération fiscale). La révision prévue imposera aux autorités fiscales de déterminer ce que l'on entend par «personne morale poursuivant un but idéal», cette notion n'ayant pas été définie dans le droit fédéral. Compte tenu de la nature des associations et fondations implantées dans le canton de Fribourg, on peut partir de l'idée que la majorité d'entre elles pourront bénéficier de la nouvelle réglementation; elle concernera notamment les associations sportives ou musicales locales.

4.2. Suppression de la fonction dirigeante dans la LICo

Sur la base de l'article 9 al. 4 LICo, le produit de l'impôt des personnes qui exercent une fonction dirigeante dans une commune du canton et qui habitent dans une autre commune du canton doit être réparti par moitié entre ces deux communes. Conformément à la motion 2016-GC-11, l'article 9 LICo doit être modifié de manière à supprimer cette répartition. En vertu de la nouvelle réglementation, la totalité du revenu provenant de la fonction dirigeante sera donc imposée dans la commune de domicile.

Cette révision ne remet toutefois pas en question la jurisprudence fédérale portant sur la répartition intercantonale de l'impôt pour les personnes qui exercent une fonction dirigeante. Pour le détail à ce sujet, il est renvoyé aux explications données par le Conseil d'Etat dans sa réponse à la motion.

4.3. Délais pour la prolongation du délai de dépôt de la déclaration d'impôt

Dans le cadre de la mise en œuvre des mesures structurelles et d'économie, le canton de Fribourg a introduit un système payant de prolongation des délais pour le dépôt de la déclaration d'impôts des personnes physiques à partir du 1^{er} janvier 2015. Les contribuables ont la possibilité de requérir jusqu'à quatre prolongations de délais moyennant un émolument de 20 francs pour chacun des délais. Le système se concrétise par l'envoi aux contribuables d'un bulletin de versement avec la déclaration d'impôt puis de rappels-sommations munis de bulletins de versement. Ce système a récemment été critiqué dans plusieurs arrêts de principe de la Cour fiscale (notamment 607 2016 38 ou 607 2016 28).

Le Tribunal cantonal estime d'abord qu'une sommation couplée à un système de perception d'émoluments est contraire à loi. Dès lors, les sommations envoyées par le SCC pour non-dépôt de la déclaration d'impôt sont viciées. Le SCC a déjà adapté ses processus pour la période de taxation 2016, de manière à ce que ses sommations soient conformes au droit.

Le Tribunal cantonal considère en outre que le régime des délais mis en œuvre est contraire aux dispositions de l'ar-

ticle 150 LICD qui prévoit la possibilité d'obtenir au maximum deux prolongations de délais (fixés par l'autorité) s'il existe des motifs sérieux. L'avant-projet apporte les modifications législatives nécessaires afin d'asseoir la pratique du SCC. La prolongation pour le dépôt de la déclaration d'impôt sera réglée dans un article séparé.

4.4. Utilisation des données du contrôle des habitants

Sur la base de l'article 137 LICD et de l'article 16a de la loi sur le contrôle des habitants (RSF 114.21.1), le SCC dispose d'un accès étendu aux données des registres des habitant-e-s pour la tenue et la mise à jour du registre des contribuables ainsi que pour la vérification de l'exactitude des données du registre.

Dans le cadre des mesures structurelles et d'économie, le Conseil d'Etat a chargé le SCC de la mise en œuvre de plusieurs mesures, notamment le renforcement de l'investigation fiscale et le contrôle du domicile fiscal. Pour le renforcement de l'investigation fiscale, le message du Conseil d'Etat du 3 septembre 2013¹ relève que les méthodes d'investigation fiscale doivent évoluer avec les moyens technologiques actuels. Il précise qu'il est essentiel d'intensifier les échanges d'informations entre les services de l'Etat, de manière à ce que le SCC dispose automatiquement d'un grand nombre de renseignements dans les dossiers des contribuables au moment de la taxation. La dématérialisation des dossiers du SCC devait contribuer à l'amélioration de l'investigation fiscale (ch. 5.3.1.1 let. b). S'agissant du domicile fiscal, le Conseil d'Etat proposait que le SCC – avec la collaboration des communes – mette sur pied une cellule ad hoc pour contrôler les personnes physiques qui résident dans le canton tout en ayant leur domicile fiscal dans un autre canton.

Depuis, le SCC a initié la dématérialisation des dossiers fiscaux des contribuables personnes physiques: depuis 2015, les déclarations fiscales peuvent être déposées par voie électronique, les certificats de salaire sont transmis directement par l'employeur-e et peuvent être comparés aux données fournies par le ou la contribuable. Les dossiers papiers existants seront numérisés à moyen terme. Pour le domicile fiscal, la collaboration avec les communes a permis de rendre 114 décisions en matière de domicile fiscal depuis 2014.

Compte tenu de l'expérience acquise depuis 2014, il s'avère que tant l'investigation fiscale que le contrôle du domicile fiscal pourraient être améliorés et simplifiés par un recouplement entre les données du contrôle des habitant-e-s et celles du SCC. Le recouplement de ces données pourrait mettre en lumière des incohérences entre les deux bases de données (personne annoncée au contrôle des habitant-e-s mais non contribuable dans le canton) facilitant ainsi l'identification

¹ BGC 2013 p. 1571.

de cas de soustraction ou de contribuables à assujettir dans le canton. Afin de pouvoir utiliser les données du contrôle des habitant-e-s aux fins précitées, une base légale formelle doit le prévoir. L'avant-projet prévoit les dispositions pertinentes.

4.5. Réglementation des émoluments

Les bases légales actuelles permettent la perception d'un émolument (frais de procédure) dans le cadre de la procédure de taxation (art. 155). De telles dispositions n'existent en revanche pas dans le cadre de la perception de l'impôt. A l'avenir un émolument devrait également pouvoir être perçu en cas de comportement abusif des contribuables durant la procédure de perception de l'impôt. C'est en particulier le cas lorsque le ou la contribuable, malgré de multiples interpellations du SCC, continue à verser les montants d'impôt dus sur un compte erroné. Or, la correction de ces paiements doit être effectuée de manière manuelle et prend du temps qui pourrait être utilisé de manière plus efficace.

Enfin, la disposition légifère la pratique actuelle en précisant que le SCC peut prélever un émolument lorsqu'il perçoit l'impôt pour d'autres collectivités. Aujourd'hui, cet émolument est notamment prévu dans les conventions de perception que de nombreuses communes ont conclu avec le SCC.

5. Commentaire des dispositions proposées

5.1. LICD

Art. 75 al. 2 et 87 al. 2

Ces dispositions n'apportent aucune modification mais ne font que préciser la pratique en vigueur: pour l'imposition à la source, l'employeur-e verse le montant d'impôt au SCC qui le répartit entre les collectivités publiques concernées.

Art. 108a (nouveau) et 120a

Ces deux nouveaux articles règlent les seuils d'imposition pour les personnes morales qui poursuivent un but idéal, à savoir 20 000 francs pour l'impôt sur le bénéfice et 200 000 francs pour l'impôt sur le capital (voir ch. 3.1). Il ne s'agit pas d'un montant exonéré mais d'un seuil d'imposition: si une personne morale dépasse ces seuils, elle est imposable sur la totalité du bénéfice et/ou du capital. Il semble utile de rappeler que les dons qui seraient effectués en faveur de ces personnes morales ne sont pas déductibles du revenu.

Art. 137 al. 3

Le nouvel alinéa précise le droit en vigueur en ce sens que le SCC pourra utiliser les données du contrôle des habitant-e-s pour vérifier l'exhaustivité du registre des contribuables et à des fins d'investigation fiscale. Le recoupement des données

permettra de travailler de manière plus efficace et efficiente (voir ch. 3.5).

Art. 155 et 218a

L'article 155 en vigueur permet de faire supporter les frais des mesures d'instruction permettant une taxation complète et exacte au ou à la contribuable lorsque ces frais ont été rendus nécessaires par un manquement coupable des obligations de procédure. Cette possibilité devrait pouvoir être étendue à la procédure de perception.

La nouvelle disposition prévoit en outre expressément la compétence de prélever des émoluments lorsque le SCC perçoit les impôts pour d'autres collectivités publiques.

Comme aujourd'hui l'élaboration du tarif des émoluments relève du Conseil d'Etat.

Art. 150 et 157

Les modifications proposées permettent de tenir compte de la récente jurisprudence du Tribunal cantonal en matière de prolongation du délai de dépôt de la déclaration d'impôt.

Selon l'avant-projet, l'article 150 règle les dispositions générales en matière de délais, conformément au droit actuel. La prolongation du délai pour le dépôt de la déclaration d'impôt sera quant à elle réglée à l'article 157 LICD. Toutes les prolongations de délai seront payantes. Le ou la contribuable pourra choisir de payer un montant de 20 francs par prolongation (soit 80 francs au maximum) ou de déposer une demande de prolongation de délai pour des motifs sérieux. Dans ce dernier cas, le SCC examinera la demande et percevra un émolument pour le traitement de la demande. Le paiement d'un émolument est motivé par le fait que les contribuables obtiennent le report de l'exécution de leurs obligations légales (dépôt de la déclaration d'impôt au sens de l'art. 157 al. 1). Pour les contribuables qui optent pour l'obtention d'un délai moyennant paiement d'un émolument, le montant de ce dernier est fonction du nombre de prolongations demandées afin de dissuader les contribuables de reporter trop longtemps l'exécution de leurs obligations légales. Les fiduciaires devront quant à elles remettre la liste des clients dont elles remplissent la déclaration d'impôt au SCC, en début d'année de taxation. Comme aujourd'hui, l'émolument sera calculé au début de l'année suivante. En revanche, le SCC ne tiendra plus compte de la date de dépôt de chacune des déclarations fiscales concernées pour la détermination du montant de l'émolument. Il percevra un émolument de 20 francs pour chaque déclaration déposée après le délai autorisé. Cette solution correspond, avec quelques nuances, à celle appliquée dans plusieurs cantons. Il sera renoncé à la perception d'un émolument dans les cas de restitution du délai de dépôt de la déclaration d'impôt.

Le montant de l'émolument sera fixé dans le tarif des émoluments du SCC.

5.2. Loi sur les impôts communaux

Art. 9 al. 4

En réponse à la motion Badoud-Losey, la référence à la fonction dirigeante est supprimée (voir ch. 3.2).

6. Incidences financières de la révision pour l'Etat

La fixation d'un seuil d'imposition pour l'impôt sur le bénéfice à 20 000 francs pour les personnes morales qui poursuivent un but idéal entraînera des pertes de recettes fiscales minimales de l'ordre de 15 000 francs. Pour l'impôt sur le capital, la fixation du seuil d'imposition à 200 000 francs devrait entraîner des pertes de recettes fiscales de l'ordre de 43 000 francs.

La suppression de la répartition de l'impôt en cas de fonctions dirigeantes n'entraînera pas de conséquences fiscales pour l'Etat.

L'extension des droits d'utilisation des données du contrôle des habitant-e-s simplifiera le contrôle du domicile fiscal et améliorera les outils d'investigation fiscale. Ce faisant, cette révision devrait générer des recettes fiscales supplémentaires qu'il n'est cependant pas possible de chiffrer (sachant toutefois que la collaboration avec les communes a permis des recettes fiscales supplémentaires de l'ordre de 700 000 francs sur deux ans).

Les modifications proposées en matière de perception des émoluments devraient générer des recettes supplémentaires minimales: l'objectif de la modification n'est pas de générer des recettes supplémentaires mais d'inciter les contribuables «récalcitrants» à effectuer leurs paiements correctement. Les modifications prévues dans le système de prolongation des délais de dépôt de la déclaration d'impôt entraîneront des diminutions de recettes de l'ordre de 140 000 francs, partant de l'idée que les demandes de délais adressées au SCC pour un motif sérieux resteront limitées.

7. Autres conséquences

La réglementation visant à étendre l'utilisation des données du contrôle des habitant-e-s pour le contrôle du domicile fiscal permettra d'optimiser et d'accélérer la procédure.

La perception d'émolument en cas de comportement abusif du ou de la contribuable lors de la procédure de perception devrait avoir un effet dissuasif sur les personnes concernées et éviter ainsi de nombreuses opérations manuelles fastidieuses.

La modification de la LICo se traduira par une modification des parts respectives de la commune de domicile et de la commune du lieu de travail au produit de l'impôt des personnes exerçant une fonction dirigeante. Bien entendu, seules les communes concernées seraient touchées. Selon les simulations du SCC, la suppression proposée diminuera la cote de 14 communes et augmentera la cote de 31 communes.

8. Constitutionnalité et compatibilité au droit fédéral

La présente révision vise à adapter le droit cantonal aux modifications de la LHID, conformément au mandat d'harmonisation prévu à l'article 129 Cst. Elle prévoit en outre les modifications législatives rendues nécessaires par les récentes jurisprudences de la cour fiscale.

9. Développement durable

La présente révision n'entraîne pas de conséquences identifiées sur le développement durable.