



## Message 2015-DFIN-43

6 octobre 2015

### du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs ainsi que certaines dispositions dans le domaine fiscal

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs, la loi sur l'impôt sur les successions et les donations, la loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers et la loi sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole. 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 principalement à adapter la législation cantonale aux modifications apportées dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et qui portent sur:

- > la déduction des frais de formation;
- > les adaptations au nouveau droit comptable;
- > la remise de l'impôt.

Elle aménage par ailleurs des voies de droit contre les décisions de remise d'impôt afin de tenir compte d'une jurisprudence récente de la Cour fiscale.

#### 2. Mandat traité

Par mandat déposé et développé le 16 mai 2014, la députée Giovanna Garghentini Python et 9 cosignataires ont demandé au Conseil d'Etat d'augmenter le montant de l'exonération fiscale des indemnités forfaitaires en matière d'aide et de soins à domicile et de l'aligner sur le montant exonéré de la solde des sapeurs-pompiers, à hauteur de 9000 francs par an (mandat 2014-GC-105 Augmentation de l'exonération des indemnités forfaitaires en matière d'aide et de soins à domicile). Selon les signataires, cet alignement permettrait de garantir une égalité de traitement avec les sapeurs-pompiers et constituerait une reconnaissance pour les personnes qui s'occupent de leurs proches âgés, malades ou en situations de handicaps. Compte tenu du cadre juridique en vigueur, le Conseil d'Etat a considéré que la mise en œuvre du mandat serait contraire à la LHID et l'a donc déclaré irrecevable dans sa prise de position du 14 octobre 2014<sup>1</sup>. Le Grand Conseil a

toutefois adopté le mandat par 71 voix contre 15 (3 abstentions) le 21 novembre 2014<sup>2</sup>.

Dans ce contexte il y a lieu de rappeler que cette question a, par le passé, déjà été thématisée dans la motion Claire Peiry-Kolly (1096.10) qui proposait d'exonérer fiscalement l'indemnité forfaitaire en matière d'aide et de soins à domicile. Dans sa décision du 7 décembre 2010 le Grand Conseil avait, contre l'avis du Conseil d'Etat du 26 octobre 2010, accepté la motion (Bulletin officiel des séances du Grand Conseil [cité ci-après BGC] du mois de décembre 2010, p. 2176). Le Conseil d'Etat avait ainsi préparé un projet de loi visant à exonérer ladite indemnité. Dans son message accompagnant le projet législatif (Message N° 11 du 17 avril 2012 (BGC 2012 p. 2349ss), le Conseil d'Etat avait cependant invité le Grand Conseil à revenir sur sa décision en rappelant que l'introduction d'une telle exonération dans la législation fiscale fribourgeoise se ferait en violation du droit fédéral. Le Grand Conseil avait finalement refusé d'entrer en matière sur le projet (BGC 2012, p. 2344) pour autant que le Conseil d'Etat s'engage, d'une part, à fixer à 3600 francs dès le 1<sup>er</sup> janvier 2013 la déduction forfaitaire maximale applicable à l'indemnité en matière d'aide et de soins à domicile et, d'autre part, à adapter sans délai la loi fiscale fribourgeoise à toute modification de la législation fédérale en la matière (BGC 2012, p. 2337).

Dès lors, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, l'indemnité forfaitaire est fiscalement considérée comme un remboursement de frais – et non pas comme un revenu imposable – jusqu'à concurrence d'un montant maximal de 3600 francs par an. Seules les indemnités dépassant ce montant sont soumises à l'impôt sur le revenu.

Depuis ce changement, le cadre législatif fédéral n'a pas été adapté. Dès lors et en l'état actuel de la législation, il n'est pas possible de mettre en œuvre le mandat par le biais d'une déduction générale ou d'un cas d'exonération supplémentaire, étant donné que ces solutions s'avèreraient contraires à la LHID. Seule l'introduction d'une nouvelle déduction sociale serait conforme au droit fédéral. Elle pourrait être aménagée à l'article 36 al. 1 let. j de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et avoir la teneur suivante:

<sup>1</sup> BGC p. 2637

<sup>2</sup> BGC p. 2476

[*Sont déduits du revenu net.*]

*j. le montant effectivement reçu à titre d'indemnités forfaitaires en matière d'aide et de soins à domicile, au maximum 9000 francs par an.*

Une telle solution serait toutefois discutable à plus d'un titre. D'abord, compte tenu de sa nature, la déduction peut difficilement être qualifiée de «déduction sociale». Une telle déduction vise en effet à tenir compte de la situation particulière du contribuable dans la détermination du revenu et de la fortune imposables, notamment du revenu ou de la fortune modestes, des charges supplémentaires grevant le revenu liées aux enfants mineurs ou en formation, à une double activité ou au soutien à une personne nécessiteuse). Les déductions sociales ne sont dès lors pas aménagées pour permettre de neutraliser l'imposition d'un type de revenu particulier. Le Conseil d'Etat ne nie pas le caractère particulier des indemnités forfaitaires allouées aux proches aidants. Il reconnaît par ailleurs le mérite de ces personnes, raison pour laquelle il a pris l'engagement mentionné plus haut que le SCC applique depuis la période fiscale 2013. Toutefois, vouloir intégrer les indemnités forfaitaires dans les déductions sociales reviendrait, pour le Conseil d'Etat, à dénaturer ce type de déduction. L'introduction de ce type de déduction sociale constituerait par ailleurs un précédent important et pourrait susciter d'innombrables demandes de la part de groupes d'intérêts. A long terme, elle pourrait mettre en danger l'harmonisation de la base de calcul prescrite par l'article 129 Cst.

Il y a enfin lieu de rappeler qu'une initiative parlementaire Steiert (12.453) portant sur cette question est pendante auprès des chambres fédérales (son traitement a été suspendu par la CER-E en octobre 2014). Elle demande de prévoir une nouvelle exonération de l'impôt. En cas d'acceptation de l'initiative, un nouveau cas d'exonération de l'impôt pourrait être introduit à l'article 25 LICD, en conformité avec le droit fédéral.

Au vu des éléments qui précèdent, le Conseil d'Etat propose de repousser la mise en œuvre du mandat Garghentini Python jusqu'à connaissance de la suite donnée à l'initiative parlementaire Steiert. Il s'engage à suivre l'évolution de ce dossier.

### **3. Adaptation au droit fédéral, modifications proposées**

#### **3.1. Déduction des frais de formation**

Les modifications introduites dans la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et la LHID aménagent une nouvelle conception de la déduction des frais de formation. Contrairement au droit en vigueur, ces frais ne constituent plus des frais d'acquisition du revenu (déduction organique) mais sont nouvellement considérés comme une déduction

générale. Le lien intrinsèque entre les frais engagés et l'activité lucrative exercée n'est plus exigé. En revanche, les frais de formation initiale et les frais engagés pour une activité de hobby sont toujours considérés comme des frais non déductibles. La formation initiale est déterminée sur la base de la législation fédérale sur la formation professionnelle. Selon ces nouveaux critères, les frais de formation seront dès lors admis en déduction plus facilement. En revanche, le montant de la déduction sera plafonné. La LIFD a retenu une déduction maximale de 12 000 francs. Le Conseil d'Etat propose de retenir ce montant en droit cantonal également.

Ces modifications au niveau du droit fédéral impliquent de modifier les articles 18, 27, 28, 34, 35 et 101 LICD.

#### **3.2. Adaptations au nouveau droit comptable**

Les modifications apportées sont de nature formelle: elles visent à tenir compte de la nouvelle possibilité de présenter la comptabilité sous une forme simplifiée (art. 957 al. 2 CO).

Elles concernent les articles 29, 104 et 158 LICD.

#### **3.3. Remise de l'impôt**

Les modifications apportées en droit fédéral en matière de remise visent à tenir compte de l'abrogation de la commission fédérale de remise. Jusqu'au 31 décembre 2015, les demandes de remise de l'impôt fédéral direct (IFD) portant sur des montants supérieurs à 25 000 francs sont traitées par cette commission. A l'avenir, toutes les demandes de remise en matière d'IFD seront traitées par les cantons. Chaque canton doit pour ce faire déterminer l'autorité compétente et la procédure applicable.

Selon le droit actuel, le recours en matière de droit public au TF est exclu lorsqu'il vise des décisions sur la remise de contributions ou l'octroi d'un sursis de paiement (art. 83 let. m de la loi sur le tribunal fédéral [LTF; RS 173.110]). La révision prévoit d'ouvrir la voie du recours en matière de droit public au Tribunal fédéral contre les décisions sur la remise de l'impôt fédéral direct ou de l'impôt cantonal ou communal sur le revenu et sur le bénéfice lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit d'un cas particulièrement important. Cette modification constitue le pendant de la suppression de la commission fédérale de remise et vise à garantir une certaine unité de jurisprudence dans les cas de remise.

Les dispositions concernant la remise sont par ailleurs étoffées. Ces adaptations ne modifient pas le régime en vigueur mais visent à élever au niveau de la loi certaines dispositions importantes qui figurent pour l'instant dans l'ordonnance du Département fédéral des finances (DFF).

Le Conseil d'Etat propose de donner au Directeur de la Direction en charge des finances la compétence de statuer sur les demandes de remise en matière d'IFD en application des dispositions applicables aux demandes de remise de l'impôt cantonal et communal. Au surplus, le Conseil d'Etat propose de reprendre la teneur des dispositions de LIFD afin d'éviter des problèmes d'interprétation. Ces modifications ne modifient pas le régime en vigueur aujourd'hui, sous la réserve suivante. Selon la LICD en vigueur, les décisions de remise de l'impôt cantonal et communal sont définitives. Cette situation constitue une particularité du canton de Fribourg puisque la Confédération et les autres cantons ont adapté leur législation suite la mise en œuvre de l'article 29a Cst. – qui aménage un droit du citoyen à l'accès au juge – et à l'entrée en vigueur de la nouvelle organisation judiciaire en 2007.

Dans son arrêt 607 2014 36 du 15 avril 2015, le Tribunal cantonal a malgré tout statué sur une demande de remise. Dans ses considérants, il a estimé que la disposition pertinente de la LICD (art. 212 al. 4, 1<sup>re</sup> phr.) est contraire à l'article 29a Cst. Compte tenu de cet arrêt et des développements expliqués ci-dessus, le Conseil d'Etat estime qu'il y a lieu de profiter de la présente révision pour aménager la possibilité de contester les décisions rendues en matière de remise. Etant donné que les décisions rendues par la Direction sont déjà motivées (contrairement aux avis de taxation par exemple), le Conseil d'Etat propose de renoncer à prévoir la voie de la réclamation. Les décisions en matière de remise pourront dès lors immédiatement être contestées au Tribunal cantonal.

Le Conseil d'Etat propose également d'assainir le cadre juridique dans les autres lois à caractère fiscal qui prévoient le caractère définitif de la décision en matière de remise. Concrètement, les lois suivantes sont concernées: loi sur l'impôt sur les successions et les donations, loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers et loi sur l'impôt visant à compenser la diminution de l'aire agricole.

## **4. Commentaire des dispositions proposées**

### **4.1. LICD**

#### **4.1.1. Frais de formation**

##### **Art. 18 al. 1<sup>bis</sup> (nouveau)**

Cet article concrétise l'article 7 al. 1 LHID. Selon cette disposition, les frais de formation pris en charge par l'employeur ne devront pas être imposés en tant que salaire auprès du collaborateur qui bénéficiera de la prestation. En cas de participation financière de l'employeur, conformément à la volonté du législateur fédéral, la limite maximale de 12 000 francs ne sera pas applicable.

##### **Art. 27 al. 1 let. c et d en relation avec l'art. 34 al. 1 let. j et l'art. 35 let. b**

Comme indiqué sous le chiffre 3.1, le nouveau concept développé en matière de frais de formation a pour effet d'introduire une nouvelle déduction générale et de supprimer l'actuelle déduction qui est admise à titre de frais d'acquisition du revenu de l'activité lucrative dépendante. Seront nouvellement déductibles les frais, jusqu'à concurrence de 12 000 francs, pour autant que le contribuable soit titulaire d'un diplôme du degré secondaire II ou qu'il soit âgé de 20 ans au moins et suive une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II. Sont des formations du degré secondaire II les voies de formation générale (gymnase) et école de culture générale ainsi que les formations professionnelles (apprentissage professionnel ou école professionnelle telle qu'une école des métiers)<sup>1</sup>. Au vu de ces critères, les frais engagés pour la première formation professionnelle ne pourront toujours pas être déduits. En revanche, les frais engagés dans une formation universitaire pourront nouvellement être déduits.

##### **Art. 28 al. 2 let. e et 101 al. 1 let. e**

Cette disposition constitue le pendant de l'article 18 al. 1<sup>bis</sup> et prévoit que les frais de formation engagés par les indépendants et les personnes morales pour leur personnel (y.c. pour l'indépendant lui-même ou l'actionnaire-salarié) représentent des charges justifiées par l'usage commercial s'ils sont liés à l'exercice de l'activité indépendante ou à l'activité de la personne morale.

#### **4.1.2. Adaptations au nouveau droit comptable**

##### **Art. 29 al. 1, 104 al. 1, 158 al. 2, 159 al. 3, 2<sup>e</sup> phr.**

Pour l'explication des modifications apportées à ces articles, il est renvoyé au chiffre 3.2.

#### **4.1.3. Remise de l'impôt**

##### **Art. 212**

Compte tenu de la densité normative accrue des dispositions en matière de remise, il n'est plus possible de les prévoir dans un seul article. L'article 212 est dès lors abrogé et remplacé par une nouvelle section, à la suite de l'article 213.

<sup>1</sup> Message du Conseil fédéral du 4 mars 2011 relatif à la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelle (FF 2011 2429 2438 et 2439)

### **Art. 213a**

Les modifications portant sur les conditions à la remise d'impôt visent uniquement à régler dans la loi des règles qui figurent pour l'instant dans l'ordonnance du DFF.

### **Art. 213b**

Cet article étend les compétences de la Direction en charge des finances. Cette dernière statuera également sur les demandes de remise de l'IFD.

### **Art. 213c**

Pour autant qu'elles soient pertinentes, l'autorité cantonale de remise appliquera les dispositions du droit fédéral par analogie, s'agissant des motifs de refus, des droits et obligations de procédure, des moyens d'enquête et de la procédure applicable.

### **Art. 213d**

Cet article introduit une modification matérielle importante puisqu'il sera dorénavant possible de recourir contre une décision de remise. Pour plus d'explications à ce sujet, il est renvoyé au chiffre 3.3.

### **Art. 248c**

Cet article règle le régime transitoire applicable en matière de remise. Ainsi, il est prévu que la Direction en charge des finances statue sur les demandes de remises d'IFD (concernant les contribuables assujettis dans le canton de Fribourg) qui seront encore pendantes devant la commission fédérale de remise au moment de sa dissolution.

## **4.2. Loi sur l'impôt sur les successions et les donations, loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers, loi sur l'impôt visant à compenser la diminution de l'aire agricole**

Pour le commentaire de ces dispositions, il est renvoyé aux explications relatives aux articles 213d et 248c LICD.

## **4.3. Entrée en vigueur**

L'art. 72r LHID prescrit que les cantons adaptent leur législation à l'art. 9 al. 1 et 2 let. o de la loi (à savoir les dispositions en matière de frais de formation), pour la date d'entrée en vigueur de cette modification, soit au 1<sup>er</sup> janvier 2016. Si le droit fiscal cantonal n'est pas adapté d'ici la date d'entrée en vigueur, le gouvernement cantonal doit édicter les dispositions transitoires nécessaires. En matière de remise, force est de constater que la commission fédérale de remise sera

abrogée au 31 décembre 2015. A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, les cantons devront dès lors disposer d'une autorité statuant sur les demandes de remise de l'impôt fédéral direct. Compte tenu du traitement du projet législatif par le Grand Conseil lors de sa session de décembre et afin de respecter le délai référendaire, il y a lieu de prévoir une entrée en vigueur rétroactive de la loi au 1<sup>er</sup> janvier 2016.

## **5. Incidences financières de la révision**

### **5.1. Frais de formation**

Le nouveau système applicable en matière de déduction des frais professionnels entraînera des pertes de recettes fiscales pour les collectivités publiques (Etat, communes, paroisses). Compte tenu du changement de concept en matière de déduction des frais professionnels, il est impossible d'estimer ces pertes de manière objective. En effet, le nouveau régime permettra la déduction de frais qui ne sont aujourd'hui pas pris en compte dans la procédure de taxation. Il est dès lors impossible d'estimer leur importance. En contrepartie, la déduction des frais supportés par le contribuable sera plafonnée, ce qui devrait limiter les pertes de recettes fiscales.

### **5.2. Nouveau droit comptable**

Les modifications relatives au nouveau droit comptable n'entraîneront aucune conséquence sur les recettes fiscales.

### **5.3. Remise**

Le fait de pouvoir contester les décisions de refus d'une remise d'impôt pourrait entraîner des pertes de recettes fiscales minimales dans les cas dans lesquels le tribunal admettra le recours.

## **6. Autres conséquences**

Le nombre de demandes de remise en matière d'impôt direct est relativement stable. En 2014, la Direction en charge des finances a rendu 150 décisions négatives en matière de remise. Il est toutefois difficile d'estimer le nombre de contribuables qui feront usage de la nouvelle voie de droit. Potentiellement ce pourrait être au maximum 150 cas qui seraient transmis au Tribunal cantonal. En matière d'impôt sur les successions et les donations et en matière de droit de mutation, la Direction en charge des finances rend en moyenne deux décisions négatives par an. Depuis l'entrée en vigueur de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole, aucune demande de remise n'a été déposée.

Les services qui rendent des décisions en matière de remise pourraient connaître une augmentation de leur charge de travail liée au traitement des recours. Cette charge pourra être absorbée avec les ressources à disposition.

## **7. 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. L'aménagement des voies de droit pour les décisions de remise vise à rendre le droit cantonal conforme à l'article 29a Cst.

## **8. Développement durable**

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

---