



Réponse du Conseil d'Etat à un instrument parlementaire

Motion Michel Losey / Antoinette Badoud

2014-GC-210

Modification de la répartition de l'impôt des fonctions dirigeantes entre la commune de domicile et la commune de la société

I. Résumé de la motion

Par motion déposée et développée le 16 décembre 2014, les députés Michel Losey et Antoinette Badoud demandent de modifier l'article 9 de la loi sur les impôts communaux (LICO, RSF 632.1) dans le sens que la répartition intercommunale entre la commune de domicile et la commune du lieu d'établissement de la société du produit de l'impôt des personnes exerçant une fonction dirigeante n'intervienne plus par moitié, mais à raison de 65 %-35 %.

Les motionnaires demandent en outre la définition de nouveaux critères précisant la fonction dirigeante selon l'importance du capital de la société, de son chiffre d'affaires et de son nombre d'employés. Enfin, la motion exige que cette répartition intercommunale se fasse systématiquement par le Service cantonal des contributions (SCC).

II. Réponse du Conseil d'Etat

1. Le régime en vigueur

La disposition légale concernée par la motion est l'article 9 al. 4 LICO, qui concerne deux types de contribuables : les contribuables exerçant une activité indépendante et les contribuables exerçant une fonction dirigeante (sans qu'ils soient indépendants). La motion ne porte que sur les fonctions dirigeantes. L'article 9 al. 4 LICO a la teneur suivante :

⁴ Si un contribuable exerce, en dehors de sa commune de domicile, une activité lucrative indépendante ou une fonction dirigeante dans une entreprise, le revenu de cette activité est attribué, pour la répartition de l'impôt annuel, par moitié à la commune de domicile et à celle(s) où s'exerce cette activité.

Le système de répartition intercommunale institué par cette disposition est en place depuis la révision totale de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux [et paroissiaux] [LICP], soit depuis une cinquantaine d'années. Le chapitre des impôts ecclésiastiques ayant été transféré dans une autre loi, le titre et le sigle de la loi ont été adaptés en conséquence.

La révision partielle de la LICO induite par l'adoption de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1), le 6 juin 2000, n'a pas modifié le système de répartition institué par la LICP en 1963.

A noter que la répartition intercommunale du produit de l'impôt des fonctions dirigeantes avait fait l'objet d'une interpellation au Grand Conseil le 22 septembre 1999 (no 462.99). Les députés Jean-Jacques Collaud et Robert Biemann demandaient notamment au Conseil d'Etat des précisions sur l'interprétation de la « fonction dirigeante » (BGC 1999, p. 1128).

La présente réponse reprend des éléments de la réponse fournie par le Conseil d'Etat à l'époque (BGC 1999, pp. 1557–1558), car ils sont toujours pertinents. Ainsi, au sujet des critères applicables et de la méthode de répartition (d'office ou sur requête), la réponse citée du Conseil d'Etat précise ceci :

On est en présence d'une fonction dirigeante lorsque le contribuable est à la tête d'une importante entreprise commerciale, artisanale ou industrielle avec une responsabilité particulière et un nombreux personnel sous ses ordres. Dans la pratique, le SCC a admis que cette condition est remplie à partir de 30 employés. Le Tribunal administratif a eu l'occasion à maintes reprises de confirmer la pratique actuelle. (...)

Il est également utile de préciser que le SCC ne procède pas d'office à des répartitions intercommunales pour fonction dirigeante ; il agit seulement sur requête d'une commune, voire du contribuable. En effet, une répartition opérée à titre systématique impliquerait que le SCC tienne une statistique à jour du nombre de collaborateurs de toutes les entreprises du canton et qu'il connaisse le nom de chacune des personnes ayant une activité dirigeante susceptible de donner lieu à répartition intercommunale à ce titre. Il appartient aux communes concernées d'intervenir auprès de l'administration fiscale afin qu'elle examine sur la base d'une situation concrète si les conditions sont remplies. Le SCC reçoit régulièrement de telles demandes ce qui ne manque pas de provoquer parfois, lors des échanges d'écriture liés à l'instruction du dossier, une réaction négative de la commune appelée à partager l'impôt perçu jusqu'alors en totalité. A cette occasion, les deux communes concernées ont la possibilité de contester auprès du Tribunal administratif la décision prise par le SCC. (...)

2. Discussion

2.1. La répartition comme telle

Le lieu de taxation est réglé à l'article 153 LICD et selon les dispositions spéciales comme l'article 9 al. 4 LICo. L'autorité chargée de fixer pour chaque contribuable le ou les lieux de taxation est le SCC, conformément à l'article 153 al. 5 LICD. A supposer que les parts respectives de la commune de domicile et de la commune du lieu de travail au produit de l'impôt des fonctions dirigeantes soient modifiées, seules les communes concernées seraient impactées. En effet, le total de l'impôt cantonal de base ne changerait pas, mais les parts de l'impôt cantonal de base, auxquelles les communes appliquent leurs coefficients, s'en trouveraient modifiées.

Or, l'impôt cantonal de base est utilisé dans le système de péréquation financière intercommunale, système en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011 et qui fait actuellement l'objet de travaux d'évaluation. Une éventuelle modification dans ces répartitions aurait dès lors, pour les communes concernées, des incidences financières sur les futurs résultats de la péréquation financière, incidences qui ne pourraient pas être prises en compte dans les travaux d'évaluation actuellement en cours.

2.2. L'application d'office ou sur requête par le Service cantonal des contributions

La demande des motionnaires visant à charger le SCC de procéder systématiquement aux répartitions intercommunales en cas de fonction dirigeante poserait des problèmes pratiques importants et entraînerait des charges administratives supplémentaires. A l'heure actuelle, le SCC ne dispose pas des informations pertinentes (chiffre d'affaires, nombre d'employés) qui lui permettraient d'identifier les contribuables qui exercent une fonction dirigeante (au sens reconnu par la jurisprudence et des critères retenus par les motionnaires). Dès lors, il s'agirait de requérir des informations complémentaires, soit à toutes les entreprises du canton, soit à tous les contribuables exerçant une activité salariée.

Dans la première hypothèse, il s'agirait d'abord de définir les entreprises qui doivent être qualifiées d'importantes selon les critères retenus par la jurisprudence et qui sont assujetties dans le canton. Ces entreprises devraient fournir le nom des personnes qui occupent une position dirigeante.

Dans la deuxième hypothèse, l'annexe 3 de la déclaration fiscale des personnes physiques devrait être complétée et comporter un catalogue de questions permettant d'identifier une éventuelle position dirigeante.

Pour des raisons évidentes d'économie de procédure, il paraîtrait judicieux que les informations soient transmises par les entreprises. Le SCC devrait alors vérifier les informations fournies, veiller à ce qu'elles soient relayées entre les différentes sections concernées avant de procéder à la répartition dans le chapitre fiscal concerné. Il est en outre à craindre qu'une répartition systématique aurait pour effet d'augmenter le contentieux.

2.3. Les critères permettant de définir les fonctions dirigeantes

Le texte de la motion n'exige pas impérativement que les critères permettant de définir la fonction dirigeante soient inscrits dans la loi. Cela étant, pour pouvoir procéder systématiquement à la répartition intercommunale comme la motion le demande, le SCC devrait pouvoir se fonder sur des critères objectifs et fixes, raison pour laquelle ils devraient a priori être énumérés dans la loi. Il faut relever que les éléments indiqués par les motionnaires (importance du capital, chiffre d'affaires, nombre d'employés) correspondent aux critères développés par la jurisprudence et à la pratique actuelle et ne sont dès lors pas nouveaux. A l'heure actuelle, les autorités d'application ont la possibilité de procéder à la pondération des différents critères. Avec une définition légale figée, cette marge de manœuvre disparaîtrait.

Hormis les questions soulevées par une éventuelle fixation des critères dans la loi, c'est aussi, voire surtout, la définition du processus permettant de les établir et de les tenir à jour qui nécessiterait des dispositions légales, surtout dans la perspective d'une application d'office. Qui devrait fournir quelles données et sous quelle forme ? Quelle seraient les responsabilités en cas d'erreur dans la détermination de l'existence d'une fonction dirigeante et/ou dans la répartition et quelles seraient les conséquences d'une erreur ? Enfin, quelle serait la périodicité des formulaires ou des informations fournies ? Par exemple, les entreprises reconnues comme importantes, seraient-elles considérées comme telles durant plusieurs années ? Le cas échéant, durant combien d'années ? Des questions semblables se poseraient également, le cas échéant, pour les salariés concernés.

3. Conclusion

Sur la base de ce qui précède, le Conseil d'Etat vous propose de maintenir le système en place, qui a fait ses preuves depuis plus de cinquante ans. Il estime en outre que la modification demandée aurait des conséquences non mesurables sur la péréquation financière intercommunale. Pour toutes ces raisons, le Conseil d'Etat vous invite à rejeter la motion.

21 avril 2015