Message N° 11 17 avril 2012

—

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

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi modifiant la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) (RSF 631.1). La modification proposée fait suite à l'acceptation par le Grand Conseil de la motion N° 1096.10 portant sur l'exonération fiscale de l'indemnité forfaitaire en matière d'aide et de soins à domicile (cf. Bulletin officiel des séances du Grand Conseil du mois de décembre 2010, ci-après *BGC*, pp. 2174ss).

1. Introduction

Par motion déposée et développée le 19 mai 2010 (*BGC* p. 876), la députée Claire Peiry-Kolly proposait de compléter l'article 25 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) (RSF 631.1) dans le but d'exonérer fiscalement l'indemnité forfaitaire en matière d'aide et de soins à domicile.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 7 décembre 2010 grâce à la voix prépondérante de sa présidente (32 voix pour, 32 voix contre et 3 abstentions).

2. Harmonisation

Les lois fiscales sont généralement construites en quatre parties. Elles contiennent en premier lieu une clause générale définissant l'objet de l'impôt sur le revenu comme «tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques» (art. 7 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14], art. 16 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 17 al. 1 LICD). Elles présentent en second lieu un catalogue de revenus en fonction de certaines catégories prédéfinies (art. 7 et 8 LHID, art. 17 à 23 LIFD et art. 18 à 24 LICD). En troisième lieu, elles excluent expressément de l'imposition les gains en capital réalisés lors de l'aliénation de la fortune privée (art. 7 al. 4 let. b LHID, art. 16 al. 3 LIFD et 17 al. 3 LICD). Enfin, une liste exhaustive d'exonérations est fixée (art. 7 al. 4 LHID, art. 24 LIFD et art. 25 LICD).

Les revenus exonérés d'impôts se limitent donc à ceux figurant sur la liste exhaustive codifiée dans la LHID et repris dans la LIFD et la LICD. Il en ressort que l'indemnité forfaitaire telle que prévue par l'article 4 de la loi du 8 septembre 2005 sur l'aide et les soins à domicile (LASD) (RSF 823.1) ne figure pas parmi les revenus exonérés d'impôts.

Il se pose ainsi la question de savoir si un législateur cantonal peut prévoir d'autres revenus exonérés que ceux fixés dans la LHID. Cette problématique a déjà été abordée lors du traitement, puis de la prise en compte de la motion Francis Maillard/Georges Python (085.95) concernant la modification de l'article 28 al. 1 let. b de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux directs (impôt perçu sur les indemnités forfaitaires octroyées pour l'aide à domicile). Cette motion demandait également de ne pas imposer les indemnités forfaitaires pour l'aide à domicile.

Ladite motion a été acceptée par le Grand Conseil le 8 février 1996, contre l'avis du Conseil d'Etat, lequel invoquait notamment les mêmes arguments que ceux développés ci-dessus, sans être toutefois catégorique sur la question de la violation de l'harmonisation, les cantons disposant à ce moment-là encore de quelques années pour adapter leur législation à la LHID. En effet, c'est au 1er janvier 2001 que les législations cantonales devaient être adaptées à la LHID. A la suite de l'acceptation de cette motion, la Direction des finances a demandé au Dr Ulrich Cavelti, chef du bureau de coordination et de conseil de la Conférence des Directrices et Directeurs cantonaux des finances et président du Tribunal administratif du canton de Saint-Gall, d'examiner cette question. Son avis de droit arrivait à la conclusion suivante: «*Le droit fiscal fédéral et cantonal se base sur le principe de l'imposition du revenu global qui intègre le postulat de la généralité de l'impôt sur le revenu et de l'imposition selon la capacité contributive. Ce principe de la généralité de l'impôt sur le revenu n'est toutefois pas réalisé sans restriction. Les réglementations fiscales connaissent des limitations et des exceptions qui ont pour cause la politique fiscale et les techniques de perception. Mais ce qui demeure déterminant, c'est l'absence de liberté des cantons d'instaurer des exceptions, depuis l'entrée en vigueur*

de la LHID, autres que celles exhaustivement énumérées à l'article 7 al. 4 LHID. L'article 7 al. 4 LHID ne prévoyant aucune exception à l'imposition des revenus provenant d'activités à caractère social ou caritatif, l'exonération de l'indemnité pour soins à domicile va dès lors à l'encontre du droit contraignant de l'harmonisation fiscale.» L'Administration fédérale des contributions a confirmé l'avis du Dr Cavelti; elle arrivait à la conclusion suivante: «*Une disposition législative cantonale exonérant les indemnités forfaitaires octroyées pour l'aide à domicile serait contraire à la teneur actuelle et au système de la LHID.*».

La LHID et la LIFD n'ayant pas été modifiées sur ce point, ces deux avis restent entièrement valables actuellement.

Il n'est donc pas possible pour un canton de compléter la liste exhaustive des revenus exonérés d'impôts sous peine de violer l'harmonisation fiscale.

3. Position du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat constate que l'indemnité forfaitaire en matière d'aide et de soins à domicile doit être considérée comme un revenu accessoire imposable et qu'il n'est pas possible pour un canton de compléter la liste exhaustive des revenus exonérés d'impôts sous peine de violer l'harmonisation fiscale. Il invite dès lors le Grand Conseil à revenir sur sa décision. Il est à noter qu'une recommandation similaire avait été faite par le Conseil d'Etat en 1997 lors du traitement de la même problématique et que le Grand Conseil avait fini par refuser le projet de loi prévoyant l'exonération de l'indemnité en matière d'aide et de soins à domicile (*BGC* 1997, p. 1444).

4. Commentaire de l'article modifié

Le projet de loi prévoit d'exonérer fiscalement l'indemnité forfaitaire en matière d'aide et de soins à domicile. Cette indemnité est prévue par l'article 4 LASD et se monte actuellement à 25 francs par jour. Les revenus exonérés étant traités à l'article 25 LICD, le projet prévoit d'y ajouter une lettre j.

5. Incidences financières

5.1. Pour l'Etat

L'incidence financière de cette nouvelle déduction se monte à 0,5 million de francs.

5.2. Pour les communes et les paroisses

Les impôts communaux et ecclésiastiques sont prélevés sur la base des impôts cantonaux et l'incidence financière des mesures proposées correspond à environ 0,4 million de francs pour les communes et les paroisses.

6. Autres conséquences du projet

Le présent projet n'a pas de conséquence directe en matière de personnel. Il n'a d'effet ni sur la répartition des tâches Etat–communes ni sur le développement durable et ne soulève aucun problème sous l'angle de la conformité au droit de l'Union européenne.

7. Conclusion

Le Conseil d'Etat rappelle que l'introduction dans la législation fiscale fribourgeoise de l'exonération de l'indemnité forfaitaire en matière de soins à domicile se ferait en violation du droit fédéral. Une telle décision mettrait le canton de Fribourg dans une situation difficile. Il invite dès lors le Grand Conseil à revenir sur sa décision.

8. Entrée en vigueur

Si ce projet était tout de même adopté, le Conseil d'Etat en fixerait l'entrée en vigueur au 1er janvier 2013.