



Message 2018-DFIN-18

21 août 2018

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs et 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 sur les impôts cantonaux directs ainsi que la loi sur les successions et les donations. 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 clarifier la souveraineté fiscale en cas de revenus et bénéfices provenant d'opérations de courtage immobilier. Une seconde modification a été apportée suite à la votation du 10 juin 2018 sur la loi sur les jeux d'argent (exonération des gains jusqu'à un montant d'un million de francs).

La révision introduit aussi la possibilité de publier la liste des personnes morales qui ont leur siège dans le canton de Fribourg et qui sont exonérées de l'impôt pour la poursuite de buts de service et d'utilité publics conformément à ce que le Conseil d'Etat a annoncé dans sa réponse à la question Bonvin-Sansonens/Marmier (2017-CE-188). Enfin, pour tenir compte des avancements technologiques, la LICD est complétée de dispositions portant sur le traitement des données et la conservation des pièces sur support numérique. Un tel article s'impose compte tenu de la digitalisation croissante des processus au sein du Service cantonal des contributions (ci-après SCC).

2. Consultation

2.1. Contenu de l'avant-projet

L'avant-projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs et la loi sur les successions et donations correspondait dans une très large mesure au présent projet. Ce dernier prévoit en outre la nouvelle modification apportée dans la LHID s'agissant des jeux d'argent.

2.2. 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 10 avril et le 8 juin 2018. 8 organismes consultés ont répondu à la consultation: la Direction de la santé et des affaires sociales (DSAS), le Bureau de l'égalité hommes-femmes et de la famille (BEF), l'Autorité cantonale de la transparence et de la protection des données (ATPrD), le Tribunal cantonal (TC), l'Association des communes fribourgeoises, la Corporation ecclésiastique catholique du canton de Fribourg (CEC), l'Eglise évangélique réformée, et l'Ordre romand des Experts fiscaux diplômés section Fribourg (OREF).

2.3. Résultat de la consultation et suivi

La DSAS et le TC n'avaient pas de remarques à formuler. Aucun participant à la consultation n'a manifesté d'opposition contre l'avant-projet.

Les remarques formulées par le BEF et l'OREF, ainsi que d'une partie de celles de la CEC, sont de nature plutôt formelle ou portent sur des propositions de reformulation. Il en est tenu compte autant que possible dans le présent message.

Plusieurs remarques et demandes formulées par la CEC et l'Eglise évangélique réformée visant à étendre les données communiquées aux paroisses ou à prévoir une transmission d'informations à la CEC dépassent le cadre du présent projet compte tenu de leur portée politique et ne peuvent dès lors pas être prises en considération dans la présente révision de loi. Elles s'inscrivent dans le cadre d'une demande formelle qui a été formulée par la CEC au Conseil d'Etat sur laquelle ce dernier se prononcera.

L'ATPrD formule plusieurs observations et propositions concernant l'article 143 LICD. Elle relève tout d'abord que, de manière générale, aucune référence à la LPrD n'est faite lors de l'évocation du traitement des données. S'agissant de l'article 143 al. 1, elle est d'avis que la norme devrait préciser quels types de données sensibles sont concernées ainsi que définir quels organes sont compétents pour les transmettre. Elle relève aussi que son alinéa 3 ne satisfait pas aux exigences de l'article 10 al. 2 LPrD qui règle l'accès aux données

personnelles au moyen d'une procédure d'appel. L'article 10 al. 2 LPrD prévoit qu'une procédure d'appel ne peut être accordée que si une base légale le prévoit. En l'espèce, la disposition est trop vague: elle ne mentionne ni les catégories de données, ni ne satisfait les principes de proportionnalité et finalité. En outre, lorsque des données sensibles sont concernées, cela requiert une base légale au sens formel et suffisamment détaillée. L'ATPrD propose en outre que les dispositions d'exécution sur l'accès aux données et aux autorisations qui seront édictées par le Conseil d'Etat prévoient une procédure analogue à l'accès de la plateforme Fri-Pers. La seconde phrase de l'article 143 al. 6 du projet pourrait être remplacée par un renvoi à l'article 21 du Règlement sur la sécurité des données (RSD) qui définit les mesures de sécurité et les modalités d'application de la communication de données par procédure d'appel. Le SLeg émet le même type d'observations. Les deux entités doutent qu'il soit judicieux de détruire à l'avenir les déclarations d'impôt envoyées par papier suite à leur numérisation. Les observations et propositions de l'ATPrD et du SLeg ont été discutées dans le cadre d'une séance.

L'ACF requiert quant à elle que l'article 143 LICD étant opposable aux communes en vertu de l'article 1 LICO, celles-ci souhaitent être associées à l'élaboration des dispositions d'exécution et des modalités d'application de la communication des données par procédure d'appel (al. 6). Elle relève qu'en particulier il est important de tenir compte des outils de gestion communale existants. L'élaboration des dispositions et modalités précitées pourront être discutées avec l'ACF, respectivement avec les communes concernées.

3. Modifications proposées

3.1. Adaptation au droit fédéral

3.1.1. Mise en œuvre motion Fulvio Pelli – commissions de courtage

La révision met en œuvre une motion Fulvio Pelli 13.3728 qui demandait que les commissions de courtage immobilier soient imposées dans le canton suisse de domicile ou de siège du courtier ou de la courtière, indépendamment du lieu de situation de l'immeuble. En revanche, les commissions de courtage immobilier versées à des courtiers ou courtières domiciliés ou ayant leur siège à l'étranger devraient continuer d'être imposées dans le canton de situation de l'immeuble concerné. Cette modification vise à mettre un terme à l'insécurité juridique entraînée suite à une jurisprudence du Tribunal fédéral. Auparavant, les commissions de courtage immobilier réalisées par des personnes physiques domiciliées en Suisse étaient imposées au lieu de situation de l'immeuble. Pour les personnes morales sises en Suisse, la LHID ne prévoyait pas de règles spéciales concernant l'imposition des commissions de courtage. En l'absence de rat-

tachement économique expresse, ces commissions devaient être imposées au siège de la personne morale. Le Tribunal fédéral a toutefois estimé que rien ne justifiait un traitement différent de l'imposition des commissions de courtage selon que le courtier suisse est une personne physique ou morale et préconisait l'application des règles applicables aux personnes physiques. Cette jurisprudence n'était toutefois pas appliquée de manière uniforme par les cantons, ce qui pouvait aboutir à des situations de double ou de non impositions des revenus ou bénéfiques provenant d'opérations de courtage immobilier. Les modifications introduites dans la LHID (RO 2017 5039 et le message du Conseil fédéral du 17 juin 2016 y relatif [FF 2016 5155]) mettent en œuvre la motion Pelli 13.3728.

Les modifications en matière d'imposition des commissions de courtage sont de nature formelle pour le canton de Fribourg qui n'a jamais appliqué la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux personnes morales s'adonnant au courtage immobilier dans les relations intercantionales. Aujourd'hui déjà, les commissions de courtage sont imposables au siège de la société de courtage. De plus, compte tenu de la difficulté de ventiler les commissions de courtage par immeuble, le canton de Fribourg impose également les commissions de courtage perçues par les courtiers ou courtières indépendants au lieu de leur activité. Cette même pratique est appliquée par les cantons de Berne et Vaud.

3.1.2. Loi sur les jeux d'argent

Suite à la votation populaire du 10 juin 2018 portant sur la loi sur les jeux d'argent, une nouvelle adaptation de la LHID entrera en vigueur au 1^{er} janvier 2019. Elle permettra l'exploitation en ligne de jeux d'argent de type poker, black jack ou roulette si ces jeux sont proposés par des maisons de jeu sises en Suisse. Les petits tournois de poker seront admis en dehors des maisons de jeu si les organisateurs se voient octroyer une autorisation. Dans le droit en vigueur, les gains issus des loteries et des paris sportifs supérieurs à 1000 francs sont imposables alors que ceux obtenus dans les maisons de jeu ne le sont pas. La nouvelle loi corrige cette inégalité de traitement et instaure une exonération des gains unitaires provenant des jeux de grande et de petite envergure (notamment les jeux de loterie et de paris sportifs) et de la participation en ligne à des jeux de casinos jusqu'à concurrence d'un montant d'un million de francs. Pour l'impôt fédéral direct, 5% mais au plus 5000 francs peuvent être déduits des gains unitaires à titre de mise. Pour la participation en ligne à des jeux de casino toutes les mises prélevées du compte en ligne du joueur mais 25 000 francs au plus peuvent être déduits à titre de mise. La LHID ne prévoit pas cette distinction et impose uniquement aux cantons de prévoir la déduction des mises jusqu'à un pourcentage déterminé; ils peuvent également fixer le montant maximal de la déduction. Le Conseil d'Etat estime qu'il ne se justifie pas de prévoir une déduction différente selon le type de jeux d'argent considéré. Dans un souci d'égalité de

traitement il propose ainsi de prévoir, de manière uniforme, une déduction de 5% à titre de mise mais au plus 5000 francs des gains unitaires provenant des jeux d'argent non exonérés de l'impôt selon l'article 25 let. i à j LICD.

3.2. Publication des personnes morales exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou de pure utilité publique

Par question déposée (2017-CE-188), les députés Sylvie Bonvin-Sansonnens et Bruno Marmier ont souhaité connaître les motifs pour lesquels le canton de Fribourg ne publie pas la liste des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées des impôts en raison de leur but de service public ou d'utilité publique. Ils souhaitaient également savoir si le Conseil d'Etat entendait remédier à cette lacune, étant entendu que plusieurs cantons publient cette liste. Dans sa réponse, le Conseil d'Etat s'est montré prêt à demander au SCC de publier la liste des personnes morales qui ont leur siège dans le canton de Fribourg et qui sont exonérées pour la poursuite d'un but de service public ou d'utilité publique. Il est à relever que cela ne concerne pas les personnes morales exonérées pour buts culturels. Pour des raisons liées au secret fiscal, le Conseil d'Etat a toutefois souhaité aménager les bases légales formelles permettant une telle publication avant de répondre à la demande des députés. La révision prévoit donc, à l'instar des dispositions prévues dans beaucoup d'autres cantons, le principe de la publication des exonérations, ainsi que la possibilité, pour les personnes concernées, de refuser une telle publication.

3.3. Traitement des données

Pour remplir correctement leurs tâches, les administrations fiscales doivent avoir accès à leurs données entre elles, de même qu'aux données d'autres offices. La LICD prévoit les dispositions pertinentes. En général, les données traitées par le SCC portent sur des données personnelles ordinaires. Il collecte toutefois également des données sensibles dans le cadre des tâches qui lui incombent (par ex. données concernant l'appartenance religieuse pour prélever l'impôt ecclésiastique, l'existence de procédures administratives [réclamation ou recours contre un avis de taxation] ou pénales fiscales [existence d'une soustraction fiscale] ou encore l'existence de maladie lorsque le contribuable fait valoir des frais de maladie en déduction). Lorsqu'une base légale formelle le prévoit (dans une législation spéciale), le SCC peut être amené à transmettre des informations à d'autres services de l'Etat (par ex. l'ECAS, le Service des subsides, le Service de la justice). Dans ce cas, les détails de la transmission des données sont réglés dans une ordonnance d'exécution et/ou un règlement d'utilisation.

Dans tous les cas de traitements de données fiscales, il faut absolument empêcher la violation du secret fiscal. Les fichiers et les systèmes de traitement électronique des données de l'administration fiscale doivent donc être protégés contre tout accès non autorisé par des tiers.

Tant la LIFD que la LHID prévoient des dispositions portant sur le traitement des données. Ces dispositions ont été intégrées en 2000 déjà, suite à l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur la protection des données. A l'heure actuelle, la LICD prévoit uniquement la collaboration entre les autorités fiscales et d'autres autorités (art. 141 et 142) ainsi que la possibilité de transmettre des informations par procédure d'appel (art. 143). Les dispositions proposées reprennent largement les règles de la LHID et permettent de fixer les bases du traitement des données, y compris de la transmission à des tiers autorisés. Les détails peuvent être réglés par voie d'ordonnance et/ou par le biais de conventions d'utilisation. Les dispositions proposées n'apportent pas de changement mais assoient la pratique.

En outre, dans le contexte du projet de cyberadministration de l'Etat, le SCC fait office de pionnier. Depuis la période fiscale 2014, les contribuables ont ainsi la possibilité de déposer leur déclaration fiscale par voie électronique. Dès juin 2017, le SCC a passé une seconde étape en numérisant (scannage) toutes les déclarations d'impôt des personnes physiques envoyées sous forme papier. Cette mue permet l'abandon progressif des archives papiers pour les dossiers des personnes physiques. Les données stockées dans les applications utilisées par le SCC restent toutefois inchangées, étant donné que les informations contenues dans les déclarations d'impôt sont déjà saisies manuellement par les collaborateurs et collaboratrices du SCC depuis de nombreuses années. La législation est précisée de manière à tenir compte de cette nouvelle réalité.

4. Commentaire des dispositions proposées

4.1. LICD

Art. 4 al. 1 let. d, 5 al. 1 let. g

Les modifications apportées dans ces dispositions permettent de mettre en œuvre les nouveautés en matière d'imposition des revenus provenant d'opérations de courtage immobilier.

Pour le canton de Fribourg, les modifications apportées sont de nature purement formelle (voir ch. 3.1.1). Les dispositions de la LICD portant sur les personnes morales correspondent déjà à la teneur des dispositions modifiées de la LHID, raison pour laquelle elles ne subissent aucune adaptation.

Art. 24 let. e

Cette lettre n'a plus lieu d'être et est abrogée. Les dispositions réglant des gains de loterie se trouvent désormais à l'article 25 lettres i à j, qui traite des gains exonérés.

Art. 25 al. 1 let. i à j

Les lettres i et j sont adaptées, tandis que les lettres i^{bis} et i^{ter} sont nouvelles. Ces dispositions découlent de la votation du 10 juin 2018 (art. 7 al. 4 let. l à m LHID). S'agissant de la lettre j, les cantons peuvent fixer librement le seuil d'imposition des gains unitaires provenant des jeux d'adresse ou de loterie; la Direction des finances propose de s'aligner sur la disposition de la Confédération et de prévoir une imposition des gains supérieurs à 1000 francs.

Art. 34 al. 4

Selon l'article 9 al. 2 let. n LHID, les mises à hauteur d'un pourcentage déterminé par le droit cantonal pour les gains unitaires provenant des jeux d'argent non exonérés d'impôt selon l'article 7 al. 4 let. l à m sont déductibles. Les cantons peuvent fixer le montant maximal de la déduction. Le SCC a maintenu la déduction existante jusqu'alors.

Art. 140 al. 7

Ce nouvel alinéa prévoit expressément la publication de la liste des personnes morales qui ont leur siège dans le canton de Fribourg et qui sont exonérées d'impôt par le canton de Fribourg en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (en revanche pas celles exonérées en raison de buts culturels). Une telle disposition est nécessaire en raison du secret fiscal prévu à l'article 139 LICD, comme le Conseil d'Etat l'avait déjà indiqué dans sa réponse à la question Bonvin-Sansonens/Marmier.

Art. 143

L'article concernant la procédure d'appel est étoffé. L'alinéa 1 prévoit que le SCC exploite des systèmes d'informations informatisés qui peuvent également contenir des données sensibles (procédures pénales fiscales, appartenance à une religion). Les différents types de fichiers, leurs objectifs, les données collectionnées et les droits d'accès sont décrits de manière transparente dans le registre des fichiers tenu par l'Autorité cantonale de la transparence et de la protection des données.

La communication de données entre le SCC et les autres autorités fiscales (Administration fédérale des contributions, communes, paroisses) repose sur les articles régissant la collaboration fiscale (art. 141 al. 3 en relation avec l'art. 143 al. 1 LICD, art. 17 al. 2 de la loi concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat [LEE; RSF 190.1]). L'alinéa 2 précise sur

quelles données porte l'entraide administrative. Le but de ces dispositions est de traiter l'échange d'informations entre le SCC et les autres autorités fiscales, et non entre les paroisses et des autorités faîtières par exemple.

L'alinéa 3 précise que la communication de données peut être faite sur des listes ou des supports électroniques. Les données peuvent également être transmises par procédure d'appel. Pour les informations transmises à des autres services de l'Etat, le mode de transmission doit être prévu expressément dans la base légale spéciale.

L'alinéa 4 fournit une liste exemplative des données communiquées. Il s'agit notamment des informations concernant l'identité (numéro de contribuable compris), l'état civil, le lieu de domicile ou différentes opérations juridiques. Le numéro AVS n'est en revanche pas communiqué. Seules les données nécessaires la taxation et la perception des impôts sont transmises. Par opérations juridiques, on entend notamment des informations relatives à un changement de forme juridique, à une restructuration ou encore à un contrat.

L'alinéa 5 rappelle les principes de sécurité des données prévus dans la loi sur la protection des données. Les données fiscales communiquées à d'autres autorités fiscales ou à d'autres services ainsi que les équipements utilisés pour la transmission, le traitement et le stockage de données doivent être protégés contre toute manipulation, modification ou destruction non autorisées ainsi que du vol. Dans ce contexte, on relèvera que les communes et les paroisses sont soumises à la loi sur la protection des données et au règlement du 29 juin 1999 sur la sécurité des données personnelles (RSD; RSF 17.15); le nouvel article 143 leur est en outre opposable en vertu de l'article 1 de la loi sur les impôts communaux (LICO; RSF 632.1). En outre les modalités de la communication par appel de données à d'autres services sont réglées dans un règlement d'utilisation au sens de l'article 21 al. 3 RSD. A toutes fins utiles, il est rappelé que les Eglises reconnues ne sont pas soumises à la LPrD si elles ont adopté leurs propres dispositions en matière de protection des données (art. 2 al. 3 LPrD).

L'alinéa 6 aménage la compétence du Conseil d'Etat de régler plus avant l'accès aux données ainsi que les autorisations de traitement, la durée de conservation, l'archivage et la destruction des données.

L'article a pour vocation de régler les grands principes et de fixer un cadre à l'échange d'informations entre le SCC et d'autres services. Les détails sont, cas échéant, réglés dans les lois spéciales.

Art. 143a

Ce nouvel article vise à tenir compte de la digitalisation croissante des processus du SCC, digitalisation qui s'inscrit dans le contexte de la cyberadministration de l'Etat. Depuis l'an

dernier, le SCC scanne et numérise toutes les déclarations d'impôt et leurs annexes qui sont envoyées par courrier postal. S'agissant des pièces justificatives, il est rappelé que les contribuables ne doivent pas envoyer au SCC de documents originaux; les contribuables doivent conserver les pièces justificatives originales chez eux. A terme, les déclarations sous forme papier seront détruites. Cette mue permet d'abandonner la conservation de ces documents dans des dossiers physiques et, à terme, les 5 kilomètres d'archives nécessaires à cette conservation; le SCC n'a plus l'espace disponible permettant cette conservation. Elle n'accroît toutefois pas les données sauvegardées dans les applications utilisées par le SCC. En effet, les informations fournies dans les déclarations remplies à la main sont, depuis de nombreuses années, saisies manuellement par les collaborateurs et collaboratrices du SCC.

4.2. Loi sur l'impôt sur les successions et les donations

Art. 8 al. 5

La disposition règle la publication de la liste des personnes morales qui ont leur siège dans le canton de Fribourg et qui sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service publics ou d'utilité publique.

5. Incidences financières de la révision pour l'Etat

La mise en œuvre des modifications en matière d'imposition des commissions de courtage aura une portée très limitée dans le canton de Fribourg étant donné que les commissions de courtage sont déjà imposées au domicile ou au siège du courtier ou de la courtière (voir ch. 4.1.1). Le système informatique et les statistiques du SCC ne permettent toutefois pas d'identifier les indépendants et indépendantes qui sont actifs dans le courtage immobilier. Dès lors, une estimation des conséquences financières de la réforme proposée est difficile. Comme la pratique du canton de Fribourg correspond déjà au régime proposé dans le cadre de la révision, cette dernière ne devrait toutefois pas avoir d'impact financier sur notre canton. Cette estimation est confortée par le fait que les cantons de Vaud et Berne appliquent la même pratique: dès lors, les commissions de courtage réalisées par des courtiers ou courtières indépendants vaudois ou bernois sur des ventes d'immeubles sis dans le canton de Fribourg sont, aujourd'hui déjà, imposées dans ces cantons. Le courtage immobilier reposant sur un marché relativement local, on ne doit pas s'attendre à des pertes fiscales qui proviendraient d'opérations de courtage réalisées par des courtiers et courtières indépendants domiciliés dans d'autres cantons. Le nombre de cas en question devrait rester marginal et les conséquences financières anodines. L'adaptation à la LHID suite la modification de la Loi sur les jeux d'argent entraînera une perte de recettes (non

estimable). Celle-ci doit néanmoins être nuancée dans la mesure où il est probable que certains gains réalisés ne soient déjà pas déclarés. En outre, la perte doit être relativisée dans le sens où la nouvelle exonération des gains devrait inciter les joueurs à se tourner vers l'offre nationale des jeux légaux.

Les autres modifications proposées n'entraînent aucune conséquence financière.

6. Autres conséquences

Depuis l'an dernier le SCC numérise (scanne) les déclarations d'impôts des personnes physiques. Cette numérisation présente de nombreux avantages qui s'inscrivent dans le contexte de la politique de cyberadministration de l'Etat. En numérisant la totalité des déclarations d'impôt, les documents nécessaires à la taxation sont directement accessibles à l'écran en intégralité, quel que soit le mode de dépôt du ou de la contribuable (électronique ou papier), ce qui augmente sensiblement l'efficacité du travail. La numérisation apporte en outre plus de flexibilité dans l'organisation du SCC en libérant le service de contraintes organisationnelles liées à l'utilisation du dossier papier. Enfin, le SCC est confronté à une forte augmentation du nombre de contribuables. Ainsi, plusieurs milliers de dossiers viennent chaque année remplir les archives du SCC qui mesurent déjà près de 5 kilomètres. La numérisation des déclarations d'impôt – et la destruction des déclarations sous forme papier – permet de résoudre ce problème.

7. Constitutionnalité et compatibilité avec le 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.

8. Développement durable

La présente révision, en favorisant l'archivage numérique des données, a un effet positif sur le développement durable.