



## Réponse du Conseil d'Etat à un instrument parlementaire

Postulat Repond Brice / Ruffieux Annick

2022-GC-104

### **Vers une exonération partielle ou totale de l'impôt sur le bénéfice des jeunes entreprises**

#### **I. Résumé du postulat**

Par postulat déposé et développé le 20.05.2022, les postulants souhaitent connaître l'impact qu'aurait une exonération partielle ou totale de l'impôt sur le bénéfice des jeunes entreprises sur l'implantation de nouvelles entreprises dans le canton. L'exonération temporaire totale ou partielle permettrait aux sociétés concernées de conserver les bénéfices dans leur bilan et d'investir en main d'œuvre, ou en d'autres investissements. Le postulat vise à connaître l'impact que cette mesure entraînerait sur les recettes fiscales, à évaluer les opportunités et risques occasionnés par une telle démarche, à chiffrer le nombre d'entreprises éligibles, à évaluer le nombre d'emplois qui pourraient être créés et à suggérer des critères d'exclusion. Les postulants appellent le Conseil d'Etat à répondre à un catalogue étoffé de questions.

#### **II. Réponse du Conseil d'Etat**

Le traitement du postulat nécessite plusieurs appréciations introductives, raison pour laquelle la réponse s'articule en trois parties. Le Conseil d'Etat entend d'abord rappeler le cadre légal en vigueur, puis expliquer brièvement la structure (fiscale) du tissu d'entreprises fribourgeoises et des bases de données utilisées par l'administration. Il abordera ensuite les questions posées.

##### **1. Rappel du cadre légal en vigueur**

A titre introductif, le Conseil d'Etat rappelle que la législation et la pratique fiscales en vigueur aménagent déjà plusieurs instruments visant à encourager la création d'entreprises dans le canton. Au niveau cantonal, des allègements – et non des exonérations – fiscaux partiels et temporaires ciblés facilitent déjà l'implantation de sociétés dès lors qu'elles envisagent des investissements et la création d'emplois dans le canton.

Ainsi, en vertu des articles 15 et 98 de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD ; RS 631.1), des allègements fiscaux peuvent être accordés à des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton sur les impôts sur le bénéfice et le capital pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. La disposition précise qu'une modification importante de l'activité peut être assimilée à une fondation nouvelle. Au niveau de l'impôt fédéral direct de tels allègements s'inscrivent dans le cadre de la législation sur la politique régionale. L'article 12 de la loi fédérale sur la politique régionale (RS 901.0) prévoit ainsi que si un canton accorde des allègements fiscaux *dans le cadre admis par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes*, la Confédération peut également accorder des allègements. Toutefois, ces allègements ne sont accordés qu'aux entreprises industrielles ou aux entreprises de services proches de la production qui créent ou réorientent des emplois, pour des

projets qui satisfont aux exigences de la loi sur la politique régionale en matière d'économie régionale et ce uniquement pour les entreprises implantées dans les zones définies dans la législation fédérale. Selon les derniers relevés, seules la région romantoise et la commune de Düdingen<sup>1</sup> peuvent aujourd'hui prétendre à un allègement de l'impôt fédéral direct.

Il est également important de rappeler que l'art. 129 de la Constitution fédérale prévoit que les exonérations fiscales font partie du droit harmonisé, restreignant ainsi les compétences cantonales dans ce domaine. Le législateur fribourgeois est donc lié par le cadre juridique fédéral, en l'occurrence l'article 23 al. 1 et 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RS 642.14) qui règle de manière exhaustive tous les cas d'exonération subjective de l'impôt. Or, les entreprises nouvellement créées n'en font pas partie. En revanche, comme les articles 15 et 98 LICD, l'art. 23 al. 3 LHID prévoit que les cantons peuvent prévoir, par voie législative, des allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation et pour les neuf années suivantes. La doctrine précise que les cantons qui prévoient de tels allègements fiscaux doivent le prévoir dans une loi au sens formel. Les allègements fiscaux doivent être limités dans le temps et conceptualisés dans les limites des principes constitutionnels. Selon la doctrine, un allègement n'est justifié que s'il existe un intérêt prépondérant à l'implantation de l'entreprise concernée qui permettent de justifier l'encouragement fiscal et, par là-même, l'inégalité de traitement par rapport aux autres entreprises. L'octroi de l'allègement est subordonné, respectivement doit être assorti, de conditions<sup>2</sup>.

Compte tenu des éléments qui précèdent, le Conseil d'Etat estime que *l'exonération* partielle ou totale de l'impôt sur le bénéfice, sans conditions et de manière générale, des « jeunes entreprises » devrait être prévue au niveau fédéral. Faute d'assise dans la LHID, une telle exonération est clairement contraire au droit supérieur.

## **2. Structure des contribuables et situation des bases de données utilisées par l'administration**

Avant d'appréhender les questions posées, le Conseil d'Etat estime qu'il est aussi important de rappeler la structure du tissu d'entreprises sises dans le canton et d'apporter des clarifications sur les bases de données à disposition de l'administration cantonale.

Le canton de Fribourg compte environ 16 000 personnes morales (y.c. les associations et les fondations). Seules environ 6000 d'entre elles paient un impôt sur le bénéfice, les autres ne générant pas de bénéfice imposable.

Les applications et les bases de données du SCC ont quant à elle été conceptualisées en vue de permettre la taxation et la perception de l'impôt et non pas pour procéder à une analyse fine du tissu d'entreprises implantées dans le canton. Dès lors, elles ne permettent pas d'identifier de manière automatisée le type et le domaine d'activité des entreprises qui paient un impôt sur le bénéfice.

---

<sup>1</sup> Une consultation a été menée au niveau fédéral ; selon le projet, la commune de Guin ne figurerait plus dans le périmètre éligible pour un allègement au niveau de l'impôt fédéral direct.

<sup>2</sup> M. Greter, Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2èem édition, Helbing & Lichtenhahn, Bâle, Genève, 2002, ad art. 23 et art. 5 ch. 4, 5

De même, les bases de données ne permettent pas d'identifier ce que les postulants appellent les « nouvelles » entreprises.

On relèvera que ce type d'analyses va clairement au-delà des tâches du SCC raison pour laquelle elles n'ont pas été prévues lors de la conceptualisation des applications. Un développement dans ce sens impliquerait une refonte totale de l'application de taxation des personnes morales qui n'est ni prévue ni opportune compte tenu des tâches qui relèvent du SCC.

Dès lors, les bases de données à disposition ne permettent pas de fournir les informations demandées par les postulants.

### **3. Traitement des questions posées**

Les éléments qui précèdent étant précisés, le Conseil d'Etat entend malgré tout prendre position sur les différentes questions, en tenant compte des limites décrites sous le ch. 2. Pour ce faire, les questions principales et subsidiaires sont regroupées par thème et abordées ensemble lorsque cela paraît opportun.

- 1. Chiffrer le nombre d'entreprises éligibles et non éligibles, plus précisément définir combien d'entreprises d'une année, de moins de deux ans, trois ans, quatre ans et cinq ans ont généré plus de 10 000 francs, 25 000 francs, 50 000 francs, 75 000 francs, 100 000 francs, plus de 150 000 francs de bénéfice par année sur les cinq dernières années ?  
Combien d'entreprises n'ont généré aucun bénéfice ?  
Préciser subsidiairement quelle est la croissance annuelle médiane et moyenne de ces entreprises sur les dix premières années de leurs activités ?*

Comme indiqué sous le chiffre 2, les bases de données du SCC ne permettent pas de ressortir/d'identifier les nouvelles entreprises (à savoir selon la date de leur fondation). Sur la base des inscriptions au registre du commerce, il est en revanche possible de connaître le nombre de nouveaux contribuables personnes morales. Un nouveau contribuable ne signifie toutefois pas qu'il s'agisse d'une nouvelle entreprise : les bases de données ne permettent en effet pas de distinguer les « nouvelles » entreprises de celles qui auraient été transformées ou fusionnées.

Partant de ce constat, il n'est pas non plus possible de classer les entreprises nouvellement créées par « classes de bénéfices ». On sait toutefois que près de 60 % des entreprises fribourgeoises ne paient pas d'impôt sur le bénéfice. Il est toutefois impossible de savoir s'il s'agit d'entreprises créées il y a moins de 5 ans, ni le secteur d'activité dans lequel elles évoluent. On sait aussi que 80 % de l'impôt sur le bénéfice est généré par environ 1000 entreprises, soit environ 7 % des entreprises assujetties à l'impôt dans le canton.

Enfin les bases de données des services concernés ne permettent pas d'identifier la croissance annuelle des entreprises.

- 2. Evaluer le nombre d'équivalents temps plein (ETP) créés par les entreprises éligibles*

Ni les données du registre du commerce, ni celles du SCC ne permettent de renseigner sur le nombre d'équivalents plein-temps engagés par les entreprises créées au cours des 5 dernières années. Même en considérant la notion de « nouveau contribuable » propre au SCC, force est de constater que les bases de données propres à la taxation ne comportent pas les informations relatives

aux personnes employées par les sociétés. Les comptes annexés comportent la masse salariale totale mais cette information n'est pas reprise dans l'application de taxation.

3. *Connaître l'impact sur les recettes fiscales du canton de Fribourg qu'aurait une exonération totale ou partielle des jeunes sociétés de capitaux (SA, Sàrl) limitée dans le temps et, subsidiairement, déterminer à combien s'élèvent les recettes fiscales concernant l'impôt sur le bénéfice et le capital des sociétés de capitaux (Sàrl, SA), d'une année, de moins de deux ans, trois ans, quatre ans cinq ans ?*

Il n'est pas possible de connaître l'impact fiscal qu'aurait une telle exonération. Cette conclusion découle de l'impossibilité d'identifier les entreprises concernées dans les bases de données du SCC et donc de l'impossibilité de définir les montants d'impôt qu'elles génèrent aujourd'hui.

4. *Quelles sont les opportunités et les risques qui seraient occasionnés par une telle démarche (l'exonération totale ou partielle limitée dans le temps), notamment en déterminant les critères des sociétés ayant droit à cet avantage ?*

La démarche proposée comporte un risque juridique important : l'exonération fiscale des « nouvelles entreprises » – si tant est qu'elles soient identifiables – s'avérerait clairement contraire au droit fédéral.

Le Conseil d'Etat doute en outre que la mesure proposée (exonération fiscale des nouvelles entreprises) permette d'atteindre l'objectif escompté (favoriser les investissements et l'engagement de personnel supplémentaire). Les postulants partent en effet de l'idée que les entreprises exonérées d'impôt (ré)investiraient les bénéfices supplémentaires dans l'entreprise. Sans charges et/ou conditions particulières, cette décision relèverait entièrement du ou des actionnaires qui pourraient aussi décider de distribuer des dividendes plus importants. Il est donc impossible d'évaluer le nombre d'équivalents plein temps qui seraient générés par l'exonération fiscale des nouvelles entreprises.

Le Conseil d'Etat estime que l'octroi d'allègements fiscaux ciblés en faveur d'entreprises qui s'engagent par contrat à investir et créer des emplois et une mesure bien mieux à même de favoriser l'investissement dans notre canton. L'exonération sans condition des nouvelles entreprises aurait pour seul effet « d'arroser » toutes les sociétés concernées sans qu'elles soient soumises à une quelconque obligation de développement. Ce faisant, la mesure s'avérerait largement inefficace.

5. *Suggérer des critères d'exclusion des entreprises ayant droit à cet avantage fiscal (par exemple : réserver à la création d'une première entreprise, exclusion des fusions d'entreprises, exclusion des sociétés actives dans le secteur immobilier, etc.)*

L'exonération fiscale d'une durée limitée de certaines entreprises au-delà du cadre fixé par le droit fédéral apparaît comme contraire au droit harmonisé même en fixant des critères d'exclusion.

Les critères d'exclusion suggérés par les postulants apparaissent toutefois comme étant impraticables puisqu'il est impossible d'identifier une première entreprise. Une identification systématique des fusions d'entreprises ou la distinction par domaine d'activité n'est pas non plus possible avec les applications de taxation existantes.

#### 4. Conclusion

Les travaux d'élaboration de la réponse permettent de conclure à l'impossibilité de répondre aux questions posées. Comme exposé aux chiffres 2 et 3, les bases de données à disposition des services concernés, notamment du Service cantonal des contributions (SCC), ont été conceptualisées de manière à procéder aux travaux de taxation et ne permettent pas une analyse fine des types de contribuables, qu'il s'agisse d'identifier les nouveaux contribuables ou leur secteur d'activité ou encore d'analyser leurs bénéficiaires ou les recettes fiscales qu'ils génèrent. Dans l'impossibilité d'identifier les « jeunes » entreprises, il n'est pas non plus possible de définir quel serait l'impact fiscal de la mesure proposée.

En plus de l'impossibilité « technique » de fournir les informations demandées par les postulants, l'introduction d'une exonération fiscale totale ou partielle d'une durée limitée au profit des « jeunes entreprises » s'avérerait contraire au droit fédéral harmonisé, dès lors qu'elle dépasserait la marge de manœuvre aménagée aux cantons. Enfin, le Conseil d'Etat estime que l'octroi d'allègements fiscaux ciblés en faveur d'entreprises qui s'engagent par contrat à investir et créer des emplois est une mesure bien mieux à même de favoriser l'investissement dans notre canton. L'exonération sans condition des nouvelles entreprises aurait pour seul effet « d'arroser » toutes les sociétés concernées sans qu'elles soient soumises à une quelconque obligation de développement. Ce faisant, la mesure s'avérerait largement inefficace.

Pour toutes les raisons qui précèdent, le Conseil d'Etat propose de rejeter le postulat.

*27 septembre 2022*