



Message 2023-DFIN-54

27 août 2024

LICD 2025 : révision

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs. Après une brève introduction, le message explique les motifs, l'étendue et les conséquences de la révision. Il commente également les dispositions modifiées.

Ce document donne suite à la :

| | |
|-------------------|--|
| Motion 2023-GC-32 | Modification de la loi sur les impôts cantonaux directs - Obligation de constituer une réserve pour garantir le paiement de l'impôt sur le gain immobilier |
| Auteur-e-s : | Brodard Claude / Beaud Catherine |

Table des matières

| | | |
|------------|--|----------|
| 1 | Introduction | 3 |
| 2 | Consultation et suivi | 3 |
| 2.1 | Contenu de l'avant-projet | 3 |
| 2.2 | Procédure | 3 |
| 2.3 | Résultat de la procédure de consultation | 4 |
| 2.3.1 | Flexibilisation de l'imposition des rentes viagères | 4 |
| 2.3.2 | Imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes | 4 |
| 2.3.3 | Secret fiscal pour les paroisses | 4 |
| 2.3.4 | Notification électronique | 4 |
| 2.3.5 | Publication dans la Feuille officielle | 4 |
| 2.3.6 | Attestation des caisses de chômage | 4 |
| 2.3.7 | Constitution d'une garantie en matière d'impôt sur le gain immobilier | 5 |
| 3 | Modifications proposées | 5 |
| 3.1 | Flexibilisation de l'imposition des rentes viagères | 5 |
| 3.2 | Abrogation de l'impôt minimum | 6 |
| 3.3 | Imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes | 6 |
| 3.4 | Secret fiscal pour les paroisses | 7 |
| 3.5 | Notification électronique | 7 |
| 3.6 | Publication dans la Feuille officielle | 7 |

| | | |
|------------|--|-----------|
| 3.7 | Attestation des caisses de chômage | 8 |
| 3.8 | Constitution d'une garantie en matière d'impôt sur le gain immobilier | 8 |
| 4 | Commentaire des dispositions proposées (LICD) | 9 |
| 5 | Incidences de la révision | 11 |
| 5.1 | Incidences financières | 11 |
| 5.1.1 | Flexibilisation de l'imposition des rentes viagères | 11 |
| 5.1.2 | Abrogation de l'impôt minimum | 11 |
| 5.1.3 | Imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes | 11 |
| 5.2 | Incidences en matière de personnel | 12 |
| 5.3 | Incidences informatiques | 12 |
| 6 | Aspects juridiques | 12 |
| 6.1 | Référendum | 12 |
| 7 | Développement durable | 12 |

1 Introduction

La présente révision vise à introduire, au niveau cantonal, les modifications apportées à la législation fédérale en matière d'imposition des rentes viagères ainsi qu'une imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes. La révision abroge la disposition relative à la perception d'un impôt dit minimal. Elle précise en outre le secret fiscal auquel sont soumises les paroisses dans le contexte de la perception de l'impôt ecclésiastique. Elle énonce de surcroît les détails sur les publications de l'autorité fiscale dans la Feuille officielle et permet, à l'autorité fiscale, de notifier les décisions par voie électronique. Obligation est faite aux caisses de chômage de transmettre au Service cantonal des contributions (SCC) une attestation sur les prestations versées en application de la législation en matière d'assurance-chômage. La révision met par ailleurs en œuvre la motion par laquelle une garantie sera retenue, par les notaires, sur le prix d'aliénation lors de ventes immobilières de manière à garantir le paiement de l'impôt sur le gain immobilier (IGI).

2 Consultation et suivi

2.1 Contenu de l'avant-projet

L'avant-projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs mis en consultation correspondait largement au présent projet et portait sur les éléments suivants :

- > Flexibilisation de l'imposition des rentes viagères ;
- > Imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes ;
- > Secret fiscal pour les paroisses ;
- > Notification électronique des décisions de taxation ;
- > Précisions quant à la publication dans la Feuille officielle ;
- > Transmission par les caisses de chômage des attestations relatives aux prestations versées ;
- > Constitution d'une garantie en matière d'impôt sur le gain immobilier.

Le présent projet prévoit en outre l'abrogation de l'impôt minimal conformément à l'arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal rendu en janvier 2024 qui a conclu à l'inconstitutionnalité dudit impôt.

Les corrections de forme, en particulier de la numérotation de certaines sous-sections ont pu être effectuées par le Service de législation au cours de la procédure de consultation. Elles ne sont par conséquent pas reprises dans le cadre de la présente révision.

2.2 Procédure

L'avant-projet de loi a fait l'objet d'une consultation externe au sens de l'article 22 al. 1 du règlement du 24 mai 2005 sur l'élaboration des actes législatifs (REAL – RSF 122.0.21) entre le 20 mars et le 20 juin 2024.

Au total, 46 avis ont été déposés :

- > 17 organes cantonaux ;
- > 17 communes, l'ACF ainsi que la Conférence des syndicats des chefs-lieux et des grandes communes ;
- > 4 paroisses ;
- > 4 partis politiques ;
- > 2 organisations et entreprises privées.

De manière générale, les participant et participantes à la consultation soutiennent largement l'avant-projet.

L'Association des communes fribourgeoises, plusieurs communes ainsi que l'Eglise évangélique réformée du canton de Fribourg regrettent que les conséquences en matière de recettes fiscales communales, respectivement d'impôt ecclésiastique n'aient pas été estimées et demandent que celles-ci soient calculées et transmises à chaque commune concernée. Les critiques formulées sont relevées ci-après.

2.3 Résultat de la procédure de consultation

2.3.1 Flexibilisation de l'imposition des rentes viagères

La Commune de Marly s'oppose à la flexibilisation de l'imposition des rentes viagères au vu des pertes engendrées au titre de l'impôt sur les personnes physiques.

Le PLR. Les Libéraux-Radicaux Fribourg s'interroge sur la possibilité, pour le canton, de maintenir l'imposition actuelle des rentes viagères.

2.3.2 Imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes

La Commune de Granges-Paccot sollicite des précisions quant à la diminution des recettes fiscales en lien avec l'imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes. La Commune de Marly et plusieurs autres communes se déclarent défavorables à cette modification en raison des baisses des recettes fiscales que celle-ci engendrerait au titre de l'impôt sur le capital. La Ville de Fribourg quant à elle estime la perte fiscale de l'ordre de 50% des recettes liées à l'impôt sur le capital en dépit du fait que les plus grandes sociétés sises sur son territoire ne sont pas concernées.

Le Parti socialiste fribourgeois s'oppose fermement à l'extension de l'imposition réduite du capital aux prêts intragroupes et considère notamment que le Conseil d'Etat crée, avec cette proposition, une situation d'insécurité juridique qui, de surcroît, va à l'encontre des engagements que celui-ci avait pris dans le cadre de la RFFA et de PF17. Considérant que les prêts intragroupes ne constituent qu'une part modeste de l'impôt sur le capital et affichant son scepticisme quant au risque d'exode d'entreprises, le Parti socialiste fribourgeois considère irresponsable de la part du Conseil d'Etat d'accorder de nouvelles baisses fiscales aux grandes entreprises du canton alors qu'il n'a eu de cesse ces derniers temps de dresser des perspectives financières inquiétantes.

2.3.3 Secret fiscal pour les paroisses

L'Eglise évangélique réformée du canton de Fribourg relève que les paroisses respectent déjà le secret fiscal dans le cadre de la perception de l'impôt ecclésiastique.

2.3.4 Notification électronique

L'Autorité cantonale de la transparence, de la protection des données et de la médiation (ATPrDM) relève que l'avant-projet ne règle ni les modalités de traitement et de collecte des données personnelles obtenues dans le cadre de la notification des décisions de taxation et des amendes par voie électronique, ni la question du consentement du contribuable qui doit être libre, éclairé, univoque et de préférence donné par écrit. Elle rappelle par ailleurs que la solution informatique utilisée pour la notification par voie électronique doit être conforme aux dispositions de la loi sur la protection des données (LPrD) ainsi qu'au règlement sur la sécurité des données (RSD).

L'Association des communes fribourgeoises (ACF) relève que la nouvelle procédure de notification des décisions de taxation par voie électronique s'inscrit logiquement dans l'initiative DIGI-FR, menée conjointement par l'Etat et les communes auxquelles elle sera aussi profitable.

2.3.5 Publication dans la Feuille officielle

L'ATPrDM salue les précisions quant à l'étendue des données qui doivent être publiées dans la Feuille officielle lesquelles doivent permettre davantage de transparence.

2.3.6 Attestation des caisses de chômage

L'ATPrDM rappelle que le traitement des données personnelles du contribuable par les caisses de chômage doit être conforme à la LPrD et au RSD.

2.3.7 Constitution d'une garantie en matière d'impôt sur le gain immobilier

L'ACF considère qu'en raison du renvoi de la loi sur les impôts communaux (LICO) à la LICD, la consignation prévue au nouvel article 217a LICD devra également servir à couvrir la part communale de l'impôt sur le gain immobilier.

La Commune de Granges-Paccot relève que la consignation au titre de garantie de l'IGI soulève des questions, en particulier celle de l'autorité habilitée à percevoir le montant consigné ainsi que celle des transactions soumises à l'IGI qui ne seraient pas instrumentées par un notaire (par ex. vente d'actions dans un contexte intercantonal). Elle préconise une augmentation du taux de consignation.

La Commune de Wünnewil-Flamatt souligne que, dans de nombreux cas, le notaire doit être en mesure de calculer de manière relativement précise le montant de l'impôt. Elle propose dès lors de ne procéder à la consignation de 8% que dans l'hypothèse où le calcul précis ne peut être effectué et que celle-ci doit être déposée sur un compte bloqué spécialement créé à cet effet afin de faciliter son attribution dans des circonstances inattendues.

La Ville de Fribourg relève que le montant consigné serait insuffisant pour un tiers des transactions immobilières, respectivement serait trop élevé pour les deux autres tiers. Elle considère que le risque lié au contentieux et à l'inscription d'une hypothèque légale n'est pas réduit, mais augmenté avec la proposition formulée puisque, dans l'ensemble, moins de ventes immobilières seraient couvertes par la garantie.

Le PLR.Les Libéraux-Radicaux Fribourg salue l'introduction d'une consignation dans le cadre de l'imposition sur les gains immobiliers, le taux de 8% lui apparaissant comme acceptable, mais demande d'éviter une telle garantie en cas de remploi total accepté par l'autorité fiscale.

3 Modifications proposées

3.1 Flexibilisation de l'imposition des rentes viagères

Les rentes viagères sont actuellement imposées à raison de 40% en tant que rendement forfaitaire. Dans le contexte des taux d'intérêt désormais pratiqués, il en résulte une surimposition. La Confédération¹ a décidé de modifier la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD – RS 642.11), la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID – RS 642.14) ainsi que la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA – RS 642.21) afin de flexibiliser la part imposable des revenus de rentes viagères. L'entrée en vigueur des nouvelles dispositions fédérales est prévue au 1^{er} janvier 2025.

Conformément à l'article 72 al. 1 LHID, les cantons doivent adapter leur législation aux dispositions de la LIFD pour la date d'entrée en vigueur de ces dernières dispositions. Lorsqu'elle fixe la date d'entrée en vigueur, la Confédération tient compte des cantons et leur accorde en règle générale un délai d'au moins deux ans pour se conformer à la législation fédérale.

Les articles 23 al. 3, 34 al. 1 let. b et 160 al. 1 let. c de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD – RSF 631.1) doivent dès lors être modifiés en conséquence. Il n'y a aucune marge de manœuvre sur le plan cantonal. Ainsi, si les dispositions proposées n'étaient pas introduites dans notre loi cantonale, les dispositions de la LHID seraient alors directement applicables.

¹ Loi fédérale sur l'imposition des rentes viagères et des formes de prévoyance similaires : <https://www.fedlex.admin.ch/eli/fqa/2022/1566/fr>
Message concernant la loi fédérale sur l'imposition des rentes viagères et des formes de prévoyance similaires (FF 2021 3028) : <https://www.fedlex.admin.ch/eli/fqa/2021/3028/fr>

3.2 Abrogation de l'impôt minimum

Le 23 janvier 2024, la Cour fiscale du Tribunal cantonal (TC – arrêt 604 2022 29/31) a constaté le caractère inconstitutionnel de l'article 37 al. 5 LICD.

En effet, après avoir reconnu que la perception d'un impôt dit minimum de 50 francs respecte le principe de la légalité en matière fiscale, le TC a constaté que ledit impôt est contraire, d'une part, au principe de l'universalité de l'impôt ancré à l'article 127 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.) dans la mesure où il revient à introduire, pour certains contribuables à revenu modeste uniquement, une sorte de barème spécifique excluant toute prise en considération des déductions sociales. D'autre part, il ne respecte pas le principe de l'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.) au motif qu'il vise de façon uniforme des contribuables ayant des revenus nets et des revenus imposables très différents ainsi que des contribuables dont le revenu net est insuffisant pour couvrir leur minimum vital, les moyens dont ils disposent ne leur permettant de surcroît pas de s'acquitter d'une charge fiscale sur ce revenu.

Par conséquent, depuis l'arrêt du 23 janvier 2024, le SCC a suspendu l'application de l'article 37 al. 5 LICD qui, à la suite de la présente révision, est abrogé.

3.3 Imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes

Depuis la réforme fiscale et du financement de l'AVS (RFFA), entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2020, l'article 29 al. 3 LHID offre la possibilité aux cantons de mettre en œuvre une imposition réduite du capital propre afférent aux droits de participations, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe (prêts intragroupes). Lors de la RFFA, le canton de Fribourg a introduit une telle mesure pour les droits de participations (art. 111 et 112 LICD) et pour les brevets et droits comparables (art. 103a LICD) uniquement.

Cela correspondait aux mesures prévues initialement dans le projet fiscal 17 (PF17). Dans la perspective d'obtenir un consensus plus large, ce projet avait été modifié sur plusieurs points (et avait par ailleurs aussi changé de nom pour devenir RFFA). Deux changements portaient alors sur l'introduction de la déduction pour autofinancement à la condition que le taux d'impôt cantonal/communal/paroissial sur le bénéfice ne soit pas inférieur à 13.5%, ainsi que sur l'éligibilité des prêts intragroupes à l'imposition réduite du capital.

Une comparaison intercantonale permet de constater que Fribourg n'est pas en bonne position au niveau de l'imposition du capital. Notre canton est de surcroît l'unique canton qui exclut les prêts intragroupes pour l'imposition réduite du capital.

Dans le cadre de la présente révision, le Conseil d'Etat propose d'étendre l'imposition réduite du capital aux prêts intragroupes pour plusieurs raisons. Tout d'abord, cette mesure permet d'améliorer l'attractivité du canton au niveau de l'impôt sur le capital. Son coût est estimé au chiffre 5.1.3 ci-après.

La deuxième raison est à mettre en rapport avec la construction de la réforme fiscale dans notre canton. En effet, la suppression des statuts fiscaux cantonaux était supposée engendrer une augmentation de l'impôt sur le capital de toutes les sociétés au bénéfice d'un statut cantonal. Dans le cadre des estimations du coût global de cette réforme, il avait alors été constaté que l'augmentation de l'impôt sur le capital des 14 plus grandes sociétés au bénéfice d'un statut de société holding devait générer une augmentation des recettes de l'ordre de 11.6 millions de francs. Si l'on se limitait au trois plus grandes, les recettes supplémentaires étaient estimées à 9 millions de francs. Ces estimations reposaient sur un taux d'impôt sur le capital tel qu'il est aujourd'hui (i.e. avec les prêts intragroupes qui ne sont pas éligibles à l'imposition réduite). Par mesure de prudence, il avait alors été décidé de retrancher des recettes supplémentaires un montant de 9 millions de francs, partant de l'hypothèse qu'elles allaient modifier leurs comportements. Si on examine à ce jour la situation de ces 14 sociétés, on constate qu'elles ont quitté le canton ou se sont réorganisées de façon à réduire l'imposition de leur capital (essentiellement via une réduction de leurs fonds propres ou en apportant des activités génératrices de bénéfices permettant l'imputation). Pour ce qui concerne les deux plus grandes sociétés, le Conseil d'Etat est entré en matière sur un allègement fiscal sur le capital, limité dans le temps, permettant de corriger l'absence des prêts intragroupes pour l'imposition réduite du capital. Quant à la 3^{ème} société, elle a quitté le canton de Fribourg.

Aussi, l'introduction de la mesure permettra de donner de la sécurité juridique à long terme, entres autres, à ces deux sociétés, qui sont aussi des employeurs importants de notre canton.

L'article 121 al. 2 LICD est dès lors modifié afin d'introduire l'imposition réduite du capital propre afférent aux prêts intragroupes.

3.4 Secret fiscal pour les paroisses

Conformément à l'article 12 de la loi du 26 septembre 1990 concernant les rapports entre les communautés confessionnelles et l'Etat (LRCCE – RSF 190.1 – anciennement loi concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat LEE), la législation cantonale accorde la souveraineté fiscale aux paroisses du canton de Fribourg. Pour les personnes physiques, l'impôt peut être perçu par les paroisses. Ces dernières peuvent toutefois aussi déléguer la perception à l'Etat ou à une commune (art. 17a al. 1 LRCCE). Par ailleurs, la perception de l'impôt ecclésiastique est déléguée à l'Etat pour l'impôt dû par les personnes morales en vertu de l'article 17a al. 2 LRCCE.

A ces fins, le SCC, en tant qu'autorité chargée de l'application de la LICD, communique, sur demande des autorités compétentes, les informations nécessaires à la mise en œuvre d'autres disposition fiscales cantonales (art. 141 al. 3 LICD). En outre, l'article 17 al. 1 LRCCE dispose que l'Etat et les communes communiquent les informations nécessaires à la taxation. Pour les cas dans lesquels le canton (ou une commune) perçoit l'impôt ecclésiastique, la paroisse concernée a également le droit d'obtenir le détail des montants taxés et/ou facturés.

Le secret fiscal constitue un secret de fonction qualifié en ce sens qu'il accorde une protection accrue de la sphère privée des contribuables vis-à-vis de tiers en raison de la nature particulière des relations entre le ou la contribuable et l'administration.

Aussi, la présente révision prévoit d'ancrer dans la LICD l'obligation qui incombe aux paroisses de respecter le secret fiscal quant aux informations dont elles ont connaissance en leur qualité d'autorité fiscale.

3.5 Notification électronique

En 2021, le Parlement fédéral a adopté la loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts. Les articles 38b LHID et 104a LIFD disposent que les cantons prévoient la possibilité de recourir à des procédures électroniques. Au vu du caractère impératif du droit fédéral, le canton de Fribourg doit désormais modifier la LICD. Disposant déjà de la faculté de déposer leur déclaration d'impôt par voie électronique, les contribuables auront à l'avenir la possibilité, sous réserve de leur consentement préalable expresse et écrit, de recevoir les décisions de l'autorité fiscale sous forme électronique.

La notification électronique s'inscrit dans le cadre du développement et de l'extension des prestations fiscales au moyen du guichet virtuel sécurisé de l'Etat de Fribourg. Ceux-ci interviendront toutefois en fonction de l'avancement technique, des moyens budgétaires et de la priorisation des projets. Les modalités relatives à la transmission par voie électronique de documents, en particulier de décisions, par l'autorité fiscale aux contribuables seront réglées le moment venu par ordonnance.

La modification de l'article 147 al. 1 LICD respecte par ailleurs la législation en matière de protection et de sécurité des données.

La terminologie est par ailleurs modifiée en ce qui concerne la notification de décisions envoyées par courrier. En effet, la notion de courrier normal dont il est actuellement fait mention à l'article 147 al. 1 LICD est remplacée par le terme « courrier postal », qui se définit comme une correspondance imprimée distribuée par une société de service postal.

3.6 Publication dans la Feuille officielle

La loi sur la publication des actes législatifs et de la Feuille officielle (LPAL – RSF 124.1) est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2024 à la suite de la motion 2021-GC-116 des députés Nicolas Kolly et Eliane Aebischer qui demandaient la gratuité et l'accès à la Feuille officielle (FO) sur internet à toutes et tous, dans le respect de la législation sur la protection des données. La FO est ainsi publiée sous forme électronique et peut en outre l'être sous forme imprimée. Les administré-e-s peuvent néanmoins consulter gratuitement la FO en ligne, le format électronique faisant foi.

L'article 147 al. 2 LICD dispose que lorsque le ou la contribuable n'a pas de domicile connu ou qu'il ou elle se trouve à l'étranger, sans avoir de représentant ou de représentante en Suisse, les décisions et prononcés lui sont notifiés valablement par publication dans la Feuille officielle. Or l'analyse effectuée par la Conférence suisse des impôts (CSI)² à la suite des arrêts du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010³ et du 4 octobre 2010⁴ ainsi que de l'arrêt du Tribunal administratif (NE) du 2 juin 2010⁵ précise que la publication de décisions de taxation ou d'arrêts dans la Feuille officielle est soumise au secret fiscal au sens de l'article 139 LICD. La CSI en conclut que seuls peuvent être communiqués le nom de l'autorité qui a rendu la décision, ce qu'elle a décidé et les voies de droit à disposition de l'intéressé-e, les éléments imposables et la motivation ne devant en revanche pas figurer dans la publication dans la FO.

Aussi, la révision de la LICD introduit des précisions sur les modalités de la publication dans la Feuille officielle.

3.7 Attestation des caisses de chômage

Si la révision partielle de la loi sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (LACI – RS 837.0) du 19 juin 2020 simplifie l'indemnisation du chômage partiel (RHT), allège les formalités administratives des entreprises en la matière et permet la collaboration à l'échelle cantonale entre les services de l'assurance-invalidité et les services chargés de l'application de l'assurance-chômage, elle crée également les bases légales nécessaires en vue des développements actuels et futurs de la communication et de la collaboration avec les autorités, les employeurs et les assuré-e-s.

L'article 30 de l'ordonnance sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (OACI – RS 837.02) règle le versement de l'indemnité. Il dispose que les caisses de chômage versent généralement l'indemnité à la personne assurée dans le courant du mois qui suit la période de contrôle écoulée et lui en fournit le décompte par écrit, ainsi qu'une attestation, à charge pour elle de la transmettre à l'autorité fiscale. Il précise que, pour autant que les cantons aient prévu la disposition nécessaire, les caisses de chômage transmettent alors cette attestation directement à l'autorité fiscale cantonale, notamment par voie électronique (art. 30 al. 3 OACI en relation avec l'article 97a al. 1 let. c^{bis} et al. 8 LACI). L'article 97a al. 1 let. c^{bis} LACI traite quant à lui de la délivrance de l'attestation des caisses de chômage directement aux autorités fiscales cantonales.

Grâce à cette nouvelle réglementation, les caisses de chômage pourront ainsi utiliser la procédure unifiée de communication des salaires (PUCS/ELM) pour transmettre leurs décomptes de prestations directement à l'autorité fiscale.

3.8 Constitution d'une garantie en matière d'impôt sur le gain immobilier

Par motion déposée et développée le 10 février 2023 (GC 2023-GC-32), les députés Claude Brodard et Catherine Beaud ont demandé au Conseil d'Etat de modifier la LICD afin de prévoir une obligation de constituer, auprès de l'officier public qui instrumente l'acte, une réserve – en pourcentage du prix d'aliénation – lors de ventes immobilières de manière à garantir le paiement de l'impôt sur le gain immobilier (IGI). Selon les motionnaires, une telle obligation permet d'éviter, pour l'acquéreur, une insécurité juridique, qui se concrétise par l'inscription d'une hypothèque légale, en cas de défaut de paiement de l'impôt par le vendeur. La motion précise que l'officier public pourra renoncer à cette consignation en cas de confirmation par l'autorité fiscale cantonale que le emploi total a été revendiqué par le vendeur et admis par ladite autorité. Les motionnaires proposent de s'inspirer des dispositions légales et de la pratique en la matière du canton de Vaud en prévoyant de consigner un pourcentage du prix de vente à titre de garantie de paiement. La motion propose une consignation de 8% du prix de vente pour les aliénations effectuées par des personnes physiques, respectivement entre 5 et 10% en cas de vente par des personnes morales.

² https://www.ssk-csi.ch/fileadmin/dokumente/Analysen/analyse_Ungleichbehandlung_Quellensteuer_FR_2010.pdf

³ https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/de/php/aza/http/index.php?highlight_docid=aza%3A%2F%2F26-01-2010-2C_319-2009&lang=de&type=show_document&zoom=YES&

⁴ https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/de/php/aza/http/index.php?highlight_docid=aza%3A%2F%2F04-10-2010-2C_33-2010&lang=de&type=show_document&zoom=YES&

⁵ https://entscheidsuche.ch/docs/NE_Omni/NE_TC_013_TA-2009-161_2010-06-02.html

Dans sa réponse du 26 juin 2023, le Conseil d'Etat rappelle les principes et la procédure en matière d'imposition sur les gains immobiliers. Il relève, d'une part, que la mise en œuvre de cette motion entraînerait une complexification considérable des travaux du SCC sans toutefois réduire les risques pour les parties à la transaction, plus particulièrement ceux qui pèsent sur l'acheteur, dont celui de l'inscription d'une hypothèque légale. D'autre part, le montant retenu en garantie par le notaire pourrait s'avérer insuffisant pour couvrir l'impôt dû au titre des gains immobiliers. Le Conseil d'Etat a dès lors proposé au Grand Conseil de rejeter la motion.

Le Grand Conseil a adopté la motion le 6 septembre 2023. La constitution d'une garantie en matière d'IGI est par conséquent introduite dans la LICD.

4 Commentaire des dispositions proposées (LICD)

Article 23 al. 3

La disposition ne prévoit plus un pourcentage fixe pour déterminer l'assiette de l'impôt mais précise que les prestations des assurances de rentes viagères et celles des rentes viagères et des contrats d'entretien viager sont imposables à concurrence de leur part de rendement. Les assurances de rentes viagères sont dorénavant mentionnées expressément. Le calcul de la part de rendement suit des règles différentes pour ces assurances et pour les rentes viagères.

D'après la jurisprudence, les rentes viagères temporaires (ou les assurances de rentes viagères temporaires) d'une durée inférieure ou égale à cinq ans doivent être traitées comme des rentes temporaires sur le plan fiscal.

L'imposition relève alors de l'article 21 al. 1 let. a LICD. En revanche, les rentes viagères temporaires d'une durée supérieure à cinq ans sont imposées comme des rentes viagères à vie au sens de l'article 23 al. 3 LICD. Cette distinction se justifie par la position intermédiaire qu'occupent les rentes viagères temporaires, entre les rentes viagères à vie et les rentes temporaires.

Les *lettres a à c* règlent le calcul de la part de rendement imposable pour les prestations garanties des assurances de rentes viagères suisses (let. a), les prestations excédentaires réalisées sur les assurances de rentes viagères suisses (let. b) ainsi que, pour les rentes viagères, les prestations d'assurances de rentes viagères étrangères et celles de rentes viagères et de contrats d'entretien viager (let. c).

En substance, la part de rendement imposable des prestations garanties des assurances de rentes viagères est calculée au moyen d'une formule qui dépend du taux d'intérêt maximum fixé par l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA). Les éventuelles prestations excédentaires sont imposées à 70%. Pour les rentes viagères et les contrats d'entretien viager, la part de rendement imposable est déterminée sur la base du rendement moyen des obligations de la Confédération à dix ans.

La nouvelle teneur proposée pour l'article 23 al. 3 n'a en revanche aucune incidence sur la méthode d'imposition des rachats et des restitutions en cas de décès découlant de rentes viagères.

Article 34 al. 1 let. b

Des solutions coordonnées pour les bénéficiaires de rente et pour les débirentiers s'appliquent aux rentes viagères dans le domaine privé. D'un côté, le ou la bénéficiaire doit, conformément à l'article 23 al. 3 let. c, soumettre à l'impôt la composante de rendement, mais pas la composante de remboursement du capital des rentes. De l'autre, le débirentier ou la débirentière privé-e peut déduire cette composante de rendement de l'impôt sur le revenu.

Cette réglementation ne s'applique toujours pas aux rentes commerciales qui sont à la charge d'une entreprise, dans la mesure où les revenus d'une activité lucrative indépendante sont déterminés selon l'article 28. Par conséquent, la valeur actualisée de la rente doit être inscrite au passif du bilan.

La déductibilité des charges durables ne change pas.

Article 37 al. 5 (abrogé)

Du fait de l'inconstitutionnalité de l'impôt dit minimum constatée par la Cour fiscale du Tribunal cantonal, la disposition est abrogée.

Article 121 al. 2

Conformément à la possibilité offerte aux cantons, par l'article 29 al. 3 LHID, de prévoir une réduction d'impôt pour le capital propre afférent aux prêts consentis à des sociétés du groupe, cette disposition introduit une imposition réduite de 0.01% du capital propre imposable applicable aux prêts intragroupes.

Article 139 al. 3

Conformément à l'article 12 LRCCE, les paroisses – lesquelles se définissent comme les Eglises reconnues de droit public par la Constitution cantonale organisées en corporations ecclésiastiques au niveau paroissial (art. 3 al. 1 LRCCE) - peuvent prélever des impôts pour subvenir à l'accomplissement de leurs tâches et assumer leurs obligations financières. Dans ce contexte, en leur qualité d'autorité fiscale, elles doivent garder le secret sur les faits ainsi que tous les renseignements portés à leur connaissance dans l'accomplissement de leurs tâches.

A l'instar du secret fiscal auxquelles sont soumises les autorités fiscales communales (art. 1 al. 4 de la loi sur les impôts communaux (LICO – RSF 632.1) qui renvoie à l'article 139 LICD), l'article 139 al. 3 ancre dans la législation l'obligation incombant aux paroisses de garder secret tous les documents et renseignements qui leur sont remis en vue du prélèvement d'impôts.

Article 147 al. 1

La modification proposée prévoit la possibilité, avec le consentement expresse et écrit du ou de la contribuable, d'une notification électronique des décisions de taxation, y compris les décisions sur réclamation et prononcés d'amende.

Le terme « courrier normal » est remplacé par « courrier postal ».

Article 147 al. 3

Cette disposition précise les éléments qui doivent figurer dans le cadre de publications dans la Feuille officielle de décisions de taxation, de prononcés d'amende ou de toutes autres décisions rendues par l'autorité fiscale afin que le secret fiscal au sens de l'article 139 LICD soit respecté.

Conformément à l'article 136 LICD, le SCC est l'autorité de taxation des impôts institués par la loi sur les impôts cantonaux directs. Aussi, les publications dans la Feuille officielle précisent que le SCC a rendu une décision, sans toutefois désigner ni le secteur (par ex. inspection fiscale, taxation, etc.) dont elle émane, ni le montant de l'impôt.

Il est en outre fait mention du type d'impôt concerné, de la ou les périodes fiscales dont il est question, ainsi que des voies de droit.

Le ou la contribuable est par ailleurs informé-e qu'un exemplaire complet de la décision est disponible auprès du SCC.

Article 160 al. 1 let. c

Cette disposition régit l'obligation, pour des tiers, de fournir des attestations au ou à la contribuable. Le droit en vigueur prévoit que les assureurs remettent au ou à la contribuable une attestation sur la valeur de rachat des assurances et sur les prestations payées ou dues en vertu de contrats d'assurance (cf. art. 160 al. 1 let. c LICD). La disposition englobe les prestations des assurances de rentes viagères soumises à la LCA, mais leur nouvelle imposition implique que les assureurs attestent des informations supplémentaires qui ne figurent pas encore à l'article 160 al. 1 let. c LICD. Pour les assurances de rentes viagères soumises à la LCA, l'assureur doit indiquer, en plus, l'année de conclusion de l'assurance, le montant de la rente viagère garantie, la part totale de rendement imposable au sens de l'article 23 al. 3 ainsi que, séparément, les prestations excédentaires et la part de rendement de ces prestations au sens de l'article 23 al. 3 let. b LICD. L'article 160 al. 1 let. c LICD est complété en conséquence.

Article 162 al. 1 let. f

A la liste des tiers devant fournir une attestation directement à l'autorité de taxation pour chaque période fiscale sont ajoutées les caisses de chômage qui sont ainsi autorisées, conformément à l'article 97a al. 1 let. c^{bis} LACI, à transmettre directement à l'autorité de taxation les attestations des indemnités versées.

Article 217a

Cette disposition introduit une obligation, pour l'officier public (notaire), de consigner 8% du produit de l'aliénation pour garantir le paiement sur les gains immobiliers, et ce qu'ils concernent des immeubles privés ou commerciaux. Le même pourcentage de consignation est prévu pour les personnes physiques et les personnes morales.

L'article dispose que les règles en matière de violation des obligations de procédure sont applicables.

De plus, le droit d'inscrire une hypothèque légale pour le montant d'impôt impayé est réservé.

En outre, la disposition prévoit que les aliénations effectuées en application des dispositions de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP – RS 281.1) ne sont pas soumises à la consignation. En revanche, dans ces cas, l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou l'impôt sur les gains immobiliers est, le cas échéant, garanti par une hypothèque légale privilégiée, conformément aux dispositions de l'article 836 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC – RS 210).

Entrée en vigueur

La loi n'est pas soumise au référendum financier. En revanche, elle est soumise au référendum législatif.

Le Conseil d'Etat propose une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2025.

5 Incidences de la révision

5.1 Incidences financières

Les incidences financières de la présente révision sont limitées aux recettes fiscales cantonales en raison notamment de la compétence et de l'autonomie accordées aux communes et aux paroisses dans le cadre des impôts communaux et ecclésiastiques.

5.1.1 Flexibilisation de l'imposition des rentes viagères

Le SCC ne dispose pas de données sur les recettes fiscales provenant des rentes viagères, des assurances de rentes viagères et des contrats d'entretien viager. Lors des travaux menés par la Confédération dans le cadre de la flexibilisation de l'imposition des rentes viagères au niveau fédéral, les pertes de recettes fiscales liées à cette réforme étaient estimées à 44.144 millions de francs. Considérant que selon les statistiques de l'AFC les recettes fiscales du canton de Fribourg représentent 2,6% des recettes fiscales suisses totales, la diminution des rentrées liées à la modification de l'imposition des rentes viagères peut être estimée à 1.15 millions de francs.

5.1.2 Abrogation de l'impôt minimum

Selon les estimations du SCC, environ 9 000 contribuables étaient redevables de l'impôt minimum de 50 francs, jusqu'à la suspension de l'application de l'article 37 al. 5 LICD. Cela représente par conséquent une baisse de recettes fiscales de 450 000 francs.

5.1.3 Imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes

Dans la mesure où les prêts intragroupes ne peuvent être identifiés dans la déclaration d'impôt, ceux-ci n'étant pas pertinents aux fins de la taxation, les coûts engendrés par l'introduction des prêts intragroupes dans le calcul de l'imposition différenciée du capital ont été estimés sur la base des données 2021 de 157 sociétés dont le capital imposable était supérieur à 30 millions de francs. La diminution des recettes fiscales est ainsi évaluée entre 1.9 million et 2.9 millions de francs.

5.2 Incidences en matière de personnel

La présente révision n'a pas de conséquences sur le personnel. Toutefois, la constitution d'une garantie en matière d'impôt sur le gain immobilier pourrait nécessiter un changement de pratique pour le SCC. En effet, actuellement, le secteur de l'IGI effectue régulièrement, à la demande des notaires, l'estimation de l'impôt sur ledit gain. Avec la consignation des 8% du prix de vente, il est attendu par le SCC que les notaires, voire les contribuables eux-mêmes, sollicitent de l'autorité fiscale, dans les cas où la garantie paraît excéder le montant de l'impôt estimé, qu'elle procède plus rapidement à la taxation. Par conséquent, le SCC pourrait être amené à devoir renoncer à procéder aux estimations qu'il assure actuellement pour affecter des ressources aux travaux de taxation. Si le SCC maintient la pratique actuelle, des besoins en personnel s'avéreraient nécessaires en raison de la charge de travail supplémentaire qui découlerait de la mise en œuvre de la garantie.

5.3 Incidences informatiques

Les dispositions proposées dans le présent avant-projet ne nécessitent pas de développements informatiques particuliers. La notification des décisions du SCC par voie électronique s'inscrit en effet dans le développement du guichet virtuel de l'Etat de Fribourg.

6 Aspects juridiques

6.1 Référendum

La question du référendum financier est réglée aux articles 45 et 46 de la Constitution cantonale. L'article 45 al. 1 let. b prévoit que les actes du Grand Conseil entraînant une dépense nette nouvelle supérieure à 1% du total des dépenses des derniers comptes arrêtés par le Grand Conseil sont soumis au référendum financier obligatoire. L'article 46 al. 1 let. b prévoit que les actes du Grand Conseil entraînant une dépenses nette nouvelle supérieure à 0.25% du total des dépenses des derniers comptes font l'objet d'un référendum financier facultatif. Ni la Constitution cantonale, ni la législation cantonale ne prévoient de référendum financier pour les projets qui donnent lieu à des réductions de recettes mais n'entraînent pas de nouvelles dépenses. La présente révision induit une diminution de recettes fiscales mais pas de nouvelles dépenses. De ce fait, il n'est pas soumis au référendum financier. En revanche, il est soumis au référendum législatif.

7 Développement durable

La présente révision n'a pas d'impact sur le développement durable.