

## **Rapport explicatif accompagnant l'avant-projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs**

Nous vous soumettons en consultation un avant-projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs. Après une brève introduction, le rapport 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 aux modifications apportées dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts des cantons et des communes (LHID ; RS 642.14), modifications qui portent sur une refonte importante de l'imposition à la source. La présente révision met également en œuvre différentes motions adoptées au niveau cantonal et qui demandent une diminution de la charge fiscale des personnes physiques (au niveau de l'impôt sur le revenu et sur la fortune).

### **2 Modifications proposées**

#### **2.1 Adaptation au droit fédéral : révision de l'imposition à la source**

Toutes les personnes sans permis d'établissement qui exercent en Suisse une activité lucrative dépendante sont soumises à l'imposition à la source. Le Tribunal fédéral considère depuis plusieurs décennies que cette méthode d'imposition est fondamentalement conforme au principe de l'égalité. Toutefois, dans le cadre d'un arrêt rendu le 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral a examiné pour la première fois si le régime suisse d'imposition à la source respectait les dispositions de l'accord sur la libre circulation des personnes conclu entre la Suisse et la Communauté européenne. Il a jugé qu'il y avait une discrimination inadmissible lorsque des non-résidents ne sont pas traités de la même manière que des résidents se trouvant dans une situation comparable. Il existe une situation comparable lorsque des non-résidents ne réalisent que des revenus minimes dans leur Etat de domicile et retirent l'essentiel de leur revenu d'une activité lucrative exercée dans l'Etat de leur lieu de travail. Lorsque ce revenu constitue plus de 90 % des revenus mondiaux du non-résident, ce dernier doit être traité comme un « quasi-résident ». La révision de l'imposition à la source fait suite à cet arrêt et poursuit deux objectifs : d'une part éliminer les inégalités de traitement entre les personnes soumises à l'imposition à la source et celles soumises à l'imposition ordinaire et, d'autre part, garantir le respect des obligations internationales de la Suisse. La révision de loi permet également l'uniformisation du calcul de l'impôt à la source dans toute la Suisse.

Selon la nouvelle réglementation, la perception d'un impôt à la source – et par conséquent l'assurance du recouvrement de l'impôt – continuent d'avoir lieu pour les catégories de personnes concernées. Par rapport au droit actuel, la taxation ordinaire ultérieure doit toutefois être ouverte à tous les résidents imposés à la source. Le résident dont le revenu annuel brut de l'activité lucrative atteint ou dépasse un certain montant (Fr. 120'000.-) est obligatoirement soumis à la taxation ordinaire ultérieure. Une taxation ordinaire ultérieure est également prévue pour les résidents imposés à la source qui ne l'ont pas demandée mais qui disposent de revenus ou de fortune imposables qui ne sont pas soumis à l'imposition à la source. Tous les autres peuvent demander une telle taxation. S'ils déposent cette demande, ils restent soumis à ce régime les années suivantes. D'un point de vue matériel, ils sont ainsi mis sur pied d'égalité avec les contribuables soumis à la procédure de taxation ordinaire. Les quasi-résidents (personnes domiciliées à l'étranger mais qui répondent aux conditions

légales) peuvent également demander une taxation ordinaire ultérieure. La revendication de déductions supplémentaires n'est plus possible dans le cadre d'une correction de barème.

## **2.2 Mise en œuvre de différentes motions approuvées au niveau cantonal**

Par motion déposée le 18 mai 2017 et développée le 20 juin 2017 (M 2017-GC-96), les députés Markus Bapst et Thomas Rauber ont demandé une diminution de l'impôt sur la fortune au niveau de la moyenne suisse par une révision de la loi sur les impôts cantonaux directs. Cette demande était motivée par le fait que l'impôt sur la fortune est très élevé dans le canton de Fribourg en comparaison intercantonale. Le Conseil d'Etat a proposé d'accepter la motion dans la mesure où sa mise en œuvre se limite à un allègement du taux d'imposition appliqué aux titres (suisse) non cotés et à la réduction du barème de l'impôt sur la fortune et que le coût de ces mesures soit plafonné à un montant de l'ordre de 25 à 30 millions de francs. Le Conseil d'Etat subordonnait cette proposition à la condition que différentes autres motions, demandant toutes une diminution de la charge fiscale des personnes physiques soient rejetées. Le Grand Conseil a adopté la motion dans le sens proposé par le Conseil d'Etat et a rejeté les autres motions le 21 mars 2018.

En 2019, plusieurs motions demandant une diminution de la charge fiscale des personnes physiques ont à nouveau été déposées (motion Pierre Mauron et Benoît Piller, ajustement des taux d'imposition et des barèmes de l'impôt sur les personnes physiques pour soulager les revenus moyens et les familles fribourgeoises [2019-GC-67], motion Emanuel Waeber et Stéphane Peiry, baisse d'impôt pour la classe moyenne, les familles et les retraités [2019-GC-121], motion Hubert Dafflon et Francine Defferrard, modification de la loi sur les impôts cantonaux : Diminution de la charge fiscale sur la classe moyenne et soutien fiscal aux économies d'énergie et aux énergies renouvelables [2019-GC-152] et motion Claude Brodard et Nadine Gobet, modification de la loi sur les impôts cantonaux [2019-C-136]). Lors de sa séance du 21 décembre 2019, le Grand Conseil, sur proposition du Conseil d'Etat, a rejeté la première motion. Il a traité les trois autres dans le cadre d'une même réponse, accepté la proposition de fractionnement des motions du Conseil d'Etat et approuvé la mise en œuvre des mesures suivantes : diminution du coefficient cantonal de l'impôt sur le revenu de 2 %, dégel partiel de la déduction pour l'assurance maladie d'environ 15 %, augmentation de la déduction sociale pour les contribuables célibataires de condition modeste et augmentation de la déduction des frais de garde par des tiers. Les deux dernières mesures sont mises en œuvre dans le cadre du présent avant-projet. La modification du coefficient cantonal sera proposée dans la loi fixant le coefficient annuel des impôts cantonaux directs de la période fiscale 2021 qui fera l'objet d'un message séparé. Le dégel de la déduction pour l'assurance-maladie relève de la compétence du Conseil d'Etat et sera intégré dans le cadre de la révision de l'ordonnance concernant la déduction des primes d'assurance-maladie et accidents.

## **3 Commentaire des dispositions proposées (LICD)**

### *Art. 34 al. 3*

Le montant de la déduction pour les frais de garde extrafamiliale est augmenté de Fr. 6000.- à Fr. 10'100.-. Dans le cadre de sa réponse aux différentes motions demandant une diminution de la charge fiscale des personnes physiques, le Conseil d'Etat avait articulé une augmentation à 8000 francs. Ce montant resterait toutefois modeste au regard de la déduction admise au niveau de l'impôt fédéral direct : celle-ci s'élève aujourd'hui à Fr. 10'100.- et la loi du 27 septembre 2019 sur la déduction fiscale des frais de garde des enfants par des tiers (FF 2019 6257) qui sera soumise en votation populaire prévoit d'augmenter ce montant à Fr. 25'000.-.

L'augmentation de la déduction maximale pourrait encourager les femmes à garder une activité lucrative, voire à augmenter leur taux d'activité afin de faire face au risque de pénurie de personnel qualifié sur le marché du travail.

#### *Art. 36 al. 2*

Sur la base des comparaisons effectuées par l'AFC, on constate que les contribuables seuls de condition modeste supportent comparativement une charge fiscale sensiblement plus élevée que dans les autres cantons. C'est la raison pour laquelle la déduction pour personnes seules à revenu modeste est remodelée. Aujourd'hui cette déduction dégressive est sensiblement moins élevée que pour les autres catégories de contribuables. Elle est accordée aux personnes seules jusqu'à un revenu de Fr. 24'000.- ; pour un revenu jusqu'à Fr. 12'000.-, elle s'élève à Fr. 2500.-. En comparaison, les contribuables seuls rentiers AVS/AI en bénéficient jusqu'à un revenu de Fr. 53'000.-. L'écart entre ces catégories de contribuables est très important. Afin de diminuer la charge fiscale des contribuables actifs seuls de la classe moyenne, le Conseil d'Etat propose d'accorder la déduction jusqu'à un revenu de Fr. 39'000.- et de l'augmenter à Fr. 4000.- pour les revenus les plus bas, conformément au modèle illustré dans sa réponse à la motion Brodard / Gobet.

#### *Art. 61 al. 1 et 2, 62 al. 1 et 2*

##### *Situation actuelle*

Ces dispositions mettent en œuvre la modification du barème d'impôt sur la fortune telle que demandée par la motion Bapst / Rauber. Pour définir le nouveau barème, le Service cantonal des contributions (SCC) a comparé le barème actuel avec les barèmes en vigueur dans tous les autres cantons suisses. Il en ressort que la plupart des cantons appliquent soit un taux unique (8 cantons) soit un barème par tranche de fortune imposable (14 cantons). 2 cantons (FR et VS) ont un barème par paliers et 2 cantons (GE et BL) un taux par tranches, avec une progressivité dans chacune de ces tranches.

En outre, la grande majorité des cantons arrondissent la fortune imposable à Fr. 1000.-. Aujourd'hui, le barème fribourgeois arrondit la fortune imposable à Fr. 100.-.

Le barème en vigueur prévoit des seuils d'imposition à Fr. 20'000.- pour les contribuables célibataires et à Fr. 35'000.- pour les couples ou les contribuables ayant charge d'enfant. Ce seuil d'imposition crée une variation importante entre les contribuables étant à la limite inférieure du seuil d'imposition et ceux le dépassant de peu. En effet, dans le premier cas, aucun impôt n'est perçu tandis que dans le deuxième, le taux est appliqué sur la totalité de la fortune imposable, conformément à l'illustration suivante :

- > Couple marié ayant une fortune imposable de Fr. 34'900.- : cote = Fr. 0
- > Couple marié ayant une fortune imposable de Fr. 35'000.- : cote = Fr. 39.90

Par conséquent, une augmentation de Fr. 100.- de fortune imposable coûte Fr. 39.90.- d'impôt cantonal de base (taux marginal).

##### *Solution préconisée*

Pour pallier à ce phénomène du seuil d'imposition, il est nécessaire d'imposer la fortune dès Fr. 0.-. Toutefois, pour ne pas priver les contribuables bénéficiant du seuil d'imposition actuellement, il y a lieu d'augmenter les déductions sociales sur la fortune des seuils d'imposition actuelle, conformément au tableau 1, ce qui permet de cibler la déduction sur les fortunes imposables les plus modestes.

Tableau 1

**Déduction célibataire**

<b>Fortune imposable</b>	<b>De</b>	<b>A</b>	<b>Déduction actuelle</b>	<b>Déduction proposée</b>
	0	75'000	35'000	55'000
	75'001	100'000	25'000	45'000
	100'001	125'000	15'000	35'000
	125'001	150'000	5'000	25'000
	150'001	175'000	0	15'000
	175'001	200'000	0	5'000
	200'001		0	0

**Déduction marié**

<b>Fortune imposable</b>	<b>De</b>	<b>A</b>	<b>Déduction actuelle</b>	<b>Déduction proposée</b>
	0	125'000	70'000	105'000
	125'001	160'000	50'000	85'000
	160'001	195'000	30'000	65'000
	195'001	230'000	10'000	45'000
	230'001	265'000	0	25'000
	265'001	300'000	0	5'000
	300'001		0	0

Par ailleurs, il est proposé de modifier la structure actuelle du barème pour passer à un barème par tranche qui consiste à appliquer un taux d'imposition différent par tranche de fortune imposable. A la différence du barème actuel, il n'y a pas d'effet de seuil car la même tranche est imposée de la même manière indépendamment de la fortune imposable totale. Conformément à la proposition formulée dans la réponse à la motion Bapst / Rauber, le coût de cette modification est d'environ 15 millions de francs. Ce coût est atteint en adaptant le barème comme il suit :

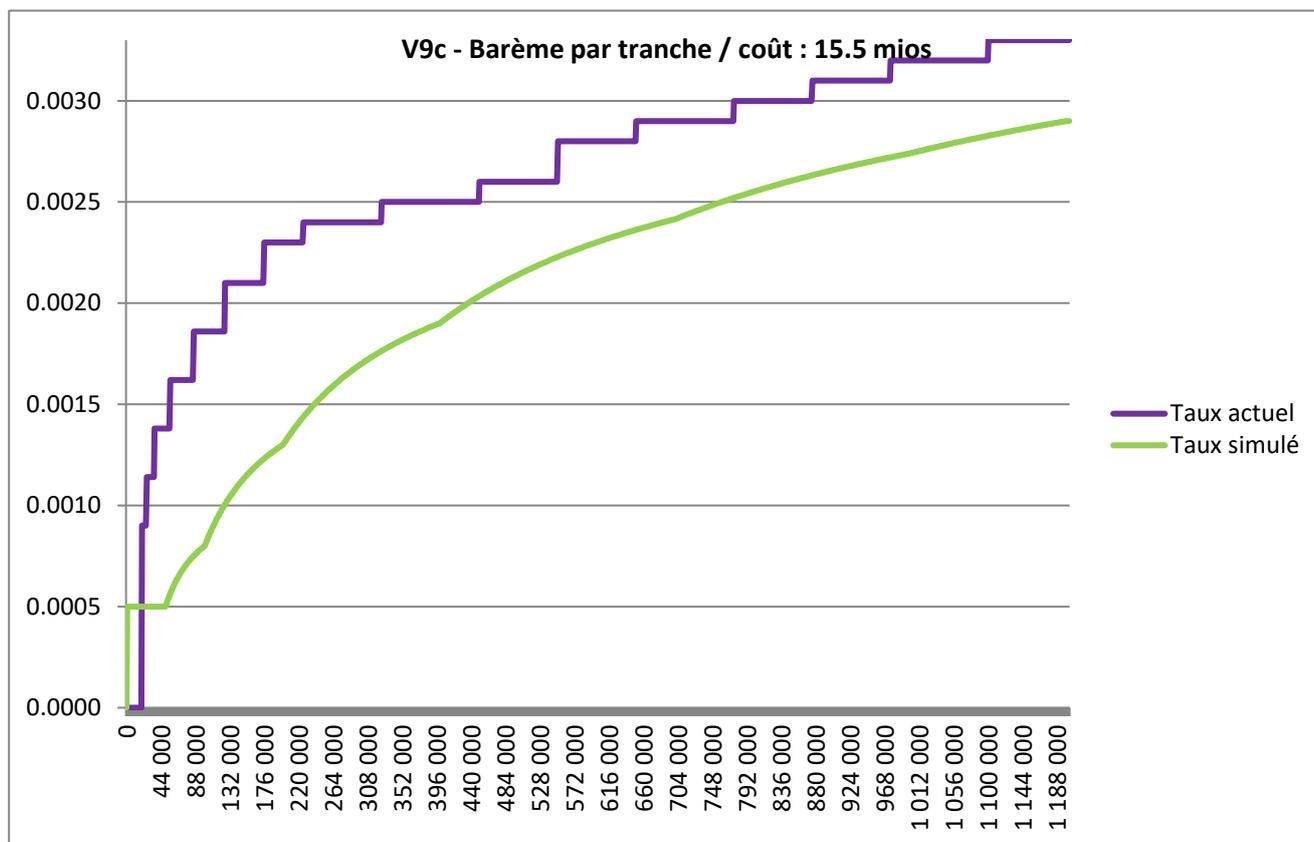
Tableau 2

<b>Fortune imposable</b>	<b>Cote en Fr.</b>	<b>Majoration en Fr. par Fr. 1'000.-</b>	<b>Taux d'impôt en ‰</b>
0	0.-	0.50	0.00
50'000	25.-	1.10	0.50
100'000	80.-	1.80	0.80
200'000	260.-	2.50	1.30
400'000	760.-	3.10	1.90
700'000	1'690.-	3.50	2.41
1'000'000	2'740.-	3.70	2.74
1'200'000	3'480.-	2.90	2.90

Avec l'augmentation des déductions sociales, la charge fiscale de l'impôt sur la fortune est réduite pour toutes les catégories de contribuables. Pour les contribuables les plus fortunés, le taux cantonal maximal est réduit de 3.3 % à 2.9 %. Pour atteindre ce taux maximum de 2.9 %, le taux marginal est progressif puis diminue sur la dernière tranche de fortune. Certains cantons ont choisi de ne pas casser la progressivité du taux fiscal marginal, à l'exemple du canton de Vaud, dont la charge fiscale marginale s'élève à Fr. 3.39 pour la tranche de fortune imposable supérieure à Fr. 670'000.-. Pour une fortune imposable de ce montant, le taux s'élève toutefois à 2.47 %. Le Conseil d'Etat estime sa manière de présenter le barème plus transparente.

L'effet de la modification est illustré comme suit :

Tableau 3



Cette solution, outre sa simplicité, présente différents avantages : elle supprime l'effet de seuil étant donné que chaque tranche de fortune imposable est imposée de la même manière, quel que soit le contribuable. En outre, le taux d'impôt est progressif jusqu'au taux maximum.

*Art. 62 al. 3*

Lors du traitement de la motion Bapst / Rauber (2017-GC-96), le Grand Conseil a approuvé cette dernière dans la mesure où sa mise en œuvre se limite à un allègement du taux d'imposition appliqué aux titres non cotés et à la réduction du barème de l'impôt sur la fortune (art. 62 al. 1 et 2). Pour rappel, la valeur des titres non cotés est déterminée sur la base des recommandations édictées par la Conférence suisse des impôts (CSI). La valeur de ces titres se fonde sur la valeur intrinsèque de la société, selon la formule suivante :  $[(2 \times \text{valeur de rendement}) + \text{valeur substantielle}] / 3$ . De

manière simplifiée, la valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des exercices concernés ( $[2 \times \text{le résultat de l'année } N \text{ et } 1 \times \text{l'année } N-1] / 3$ ). La valeur substantielle est définie sur la base des actifs et passifs de la société à la fin de l'année N. Au moment de la taxation de la personne physique, les comptes annuels nécessaires à l'évaluation de la société font fréquemment défaut. Pour ne pas retarder la procédure de taxation, il est courant de retenir la valeur vénale de la période fiscale précédente (N-1). Dans ce cas, si des dividendes ont été distribués, ces derniers doivent être déduits de la valeur substantielle. Il en découle que les personnes qui renoncent à la perception de dividendes pour maintenir ou améliorer la capacité d'investissement de la société se voient soumises à un impôt sur la fortune plus élevé quand bien même leur comportement vise à favoriser la création de valeur économique. Selon les constellations, particulièrement pour les personnes qui renoncent à percevoir des dividendes durant plusieurs années et dont la société connaît un essor important, il n'est pas rare que l'impôt sur la fortune dû représente une part importante, voire même supérieure aux revenus imposables de la personne concernée. Cas échéant, il peut arriver que les personnes concernées soient contraintes à prélever un dividende pour être en mesure de payer l'impôt sur la fortune. Plusieurs cantons ont reconnu les effets pervers de cette charge fiscale sur la croissance économique et les ont contrecarrés en utilisant la marge de manœuvre laissée par le législateur fédéral et les instructions de la CSI concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune.

Le canton de Neuchâtel prévoit ainsi un abattement de 60 % sur la valeur fiscale des titres. La valeur fiscale calculée avant l'abattement reste toutefois déterminante pour le calcul du taux d'imposition. Le canton d'Argovie prévoit un abattement de 50 % sous la forme d'une franchise d'impôt. Le canton du Jura prévoit quant à lui un abattement de 30 % de la différence entre la valeur vénale des titres et leur valeur nominale. Ces mesures touchent exclusivement les titres de sociétés suisses qui ne sont pas cotés en bourses et qui ne sont pas non plus régulièrement négociés hors bourse. Certains cantons (Nidwald ou Valais) appliquent un taux privilégié à l'imposition des titres lorsqu'un certain seuil de participation est dépassé.

Parmi les différentes mesures envisageables, le Conseil d'Etat a d'ores et déjà indiqué être favorable à un système qui se rapprocherait du modèle neuchâtelois tout en privilégiant un abattement sur le taux d'impôt appliqué aux titres non cotés suisses plutôt qu'un abattement sur la base de calcul. L'avant-projet prévoit un abattement du taux d'imposition de 40 % pour la part de la fortune afférant aux participations provenant de titres non cotés d'une société suisse.

Sur la base des données à sa disposition, le SCC a tenté d'estimer le coût d'un tel abattement. Ces estimations sont toutefois entachées d'une incertitude importante étant donné que les bases de données du SCC ne permettent pas d'isoler les titres non cotés des autres éléments de fortune mobilière. Le calcul a dès lors été effectué sur la base des données connues d'une vingtaine de contribuables du canton qui détiennent les titres non cotés suisses les plus importants. Pour ces derniers, la part des titres suisses non cotés représente en moyenne 34.66 % de l'état des titres total (sachant toutefois que pour certains d'entre eux ce ratio est supérieur à 80 %). La cote d'impôt sur la fortune de ces contribuables représente 11 % de la totalité de l'impôt sur la fortune du canton. L'abattement de 40 % sur le taux d'imposition qui leur est appliqué (avec un taux maximum de 0.33 %) générerait des pertes de recettes fiscales de l'ordre de 1.7 million de francs ou une diminution des recettes de l'impôt sur la fortune de l'ordre de 20 % (si l'on tient compte du fait que la cote d'impôt sur la fortune de ces contribuables s'élève à plus de 9 millions de francs). En extrapolant ces résultats sur les recettes totales d'impôt sur la fortune (env. 84 millions de francs selon la statistique officielle 2017), les pertes de recettes fiscales induites par l'abattement s'élèvent à 16.3 millions de francs environ. Une telle extrapolation à l'ensemble de la fortune mobilière

imposable dans le canton est toutefois délicate étant donné que le ratio entre les titres suisses non cotés et l'état des titres total peut fortement varier et qu'il est vraisemblablement moins élevé pour la majorité des contribuables qu'il ne l'est pour les contribuables retenus dans l'analyse. Dès lors, on doit partir de l'idée qu'un abattement de 40 % sur la base de calcul des titres suisses non cotés entraînerait des pertes de recettes fiscales qui seraient plutôt de l'ordre de 12 millions de francs. Le mécanisme prévu est illustré ci-après.

### *Illustration*

#### Composition de la fortune

Titres non cotés détenus dans la fortune privée	1'000'000
Titre non cotés détenus dans la fortune commerciale	500'000
Fortune brute (code 3.910)	3'000'000
Fortune imposable	1'800'000

Quote-part éligible pour l'application du barème privilégié :  $1'000'000/3'000'000 = 33.3\%$

Fortune imposable imposée au taux privilégié : 600'000

Taux privilégié  $2.9\% \times 60\% = 1.74\%$

#### Imposition de la fortune :

Avec l'abattement :  $2.9\% \times 1'200'000 + 1.74\% \times 600'000 = 3480 + 1044 = 4524$

Sans l'abattement : 5220

#### *Art. 71*

Les modifications apportées suivent celles du droit fédéral : s'agissant de l'alinéa, 2 il est procédé à un raisonnement a contrario : il n'y a plus d'imposition à la source dès lors que l'un des époux obtient la nationalité suisse ou est au bénéfice d'un permis d'établissement. La procédure de taxation ordinaire s'applique alors aux deux époux.

#### *Art. 72*

Les revenus imposables (de l'activité lucrative dépendante) sont déjà définis aux articles 17 à 18c LICD et n'ont pas besoin d'être rappelés à l'article 72 ; la formulation de l'alinéa 2 let. a et b est simplifiée en conséquence.

#### *Art. 73*

Les bases régissant l'imposition à la source (art. 73 actuel) et les modalités de la retenue de l'impôt à la source (art. 74 et 75 actuels) ont été réunies dans le même article. Les principes restent identiques : les retenues d'impôt à la source sont fixées sur la base des barèmes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et comprennent les impôts cantonaux, communaux, ecclésiastiques ainsi que l'impôt fédéral direct. Pour les impôts communaux et ecclésiastiques, on tient compte de la charge fiscale moyenne (art. 73 al. 2 et 3 actuels). Les alinéas 3 et 4 reprennent l'art. 74 actuel.

Selon l'alinéa 5, le Conseil d'Etat reste compétent pour fixer les barèmes pour l'impôt à la source et édicter les prescriptions nécessaires (art. 73 al. 1 actuel). Pour ce faire, il doit toutefois tenir compte

des règles édictées par l'Administration fédérale des contributions en vertu des articles 85 de la loi sur l'impôt fédéral direct et 33 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.

#### *Art. 73a*

Ce nouvel article règle la taxation ordinaire ultérieure obligatoire pour les résidents soumis à l'impôt à la source. Une telle taxation est effectuée si un certain revenu annuel brut provenant de l'activité lucrative est obtenu ; cette limite sera reprise dans l'ordonnance du Conseil d'Etat qui reprendra les montants définis par le Département fédéral des finances (Fr. 120'000.- selon l'ordonnance fédérale). Même si la personne soumise à l'impôt à la source n'obtient pas ce revenu annuel mais dispose d'autres revenus et fortune qui ne sont pas soumis à la retenue de l'impôt à la source, elle sera soumise à la taxation ordinaire ultérieure. Le contribuable aura jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale pour demander à l'autorité de taxation compétente la déclaration d'impôt. La taxation ordinaire ultérieure s'applique jusqu'à la fin de l'assujettissement.

Dans les cas de taxation ordinaire ultérieure, l'impôt à la source retenu est imputé sans intérêt au montant de l'impôt déterminé selon la taxation ordinaire ultérieure. Dès lors que le contribuable a demandé une taxation ordinaire ultérieure, il recevra chaque année une déclaration d'impôt à remplir et ne pourra pas retourner à l'impôt à la source libératoire même si les conditions ne sont par la suite plus remplies.

#### *Art. 73b*

Si les conditions à la taxation ordinaire ultérieure obligatoire ne sont pas remplies, le résident soumis à l'impôt à la source peut toutefois déposer une demande en vue d'obtenir une taxation ordinaire ultérieure. La demande doit être déposée jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée.

Dès lors que le contribuable a demandé une taxation ordinaire ultérieure, il recevra chaque année une déclaration d'impôt à remplir et ne pourra pas retourner à l'impôt à la source libératoire, comme dans les cas de taxation ordinaire ultérieure d'office.

L'alinéa 4 précise que pour celui qui ne demande pas de taxation ordinaire ultérieure la perception à la source est libératoire : la possibilité de demander une rectification du décompte est supprimée.

#### *Art. 73c*

Cet article précise que, pour les résidents, le SCC est compétent pour traiter des taxations ordinaires ultérieures uniquement pour les personnes qui étaient domiciliées ou en séjour dans le canton à la fin de l'année ou à la fin de leur assujettissement.

#### *Art. 74 et 75*

Les dispositions de l'art. 74 sont reprises à l'art. 73. L'art. 74 est donc abrogé. L'art. 75 al. 1 est obsolète car tous les résidents seront soumis à la taxation ordinaire ultérieure ou pourront la demander. L'effet libératoire de l'impôt à la source est dorénavant réglé à l'art. 73b al. 4.

La disposition de l'alinéa 2 qui prévoit l'obligation pour le SCC de répartir le montant payé entre les différentes collectivités publiques concernées est nouvellement réglée à l'art. 170b.

#### *Art. 76*

L'alinéa 1 let. e est abrogé : selon le droit fédéral, l'employeur n'a pas l'obligation d'annoncer les personnes imposées à la source qui relèvent d'une taxation ordinaire ultérieure. Cette disposition n'est d'ailleurs pas appliquée.

La modification apportée à l'alinéa 2 est de nature purement rédactionnelle. Selon l'alinéa 4, le conseil d'Etat reste compétent pour fixer la commission de perception. Toutefois cette commission doit nouvellement se trouver dans une fourchette se situant entre 1 et 2 % du montant total de l'impôt à la source (art 37 al. 3 LHID) alors qu'elle s'élève actuellement à 3 %.

L'article 6 de l'ordonnance du Département fédéral des finances sur l'impôt à la source prévoit la possibilité d'échelonner la commission de perception en fonction du mode de décompte choisi par le débiteur de la prestation imposable. Il prévoit aussi la possibilité – comme dans le droit en vigueur – de réduire ou supprimer la commission de perception lorsque le débiteur ne remplit pas ou pas entièrement ses obligations. Il est prévu de faire usage de ces possibilités dans l'ordonnance sur l'impôt à la source que le Conseil d'Etat devra réviser. Il est notamment prévu de réduire la commission de perception si le débiteur remplit manuellement le décompte.

#### *Art. 77*

L'art. 77 est déplacé à l'art. 170 ; il peut donc être abrogé.

#### *Art. 78*

Le contenu de cet article est réglé à l'art. 73a ; il est donc abrogé.

#### *Titre précédent l'art. 79*

Par rapport au titre actuel, les conditions de l'imposition à la source des personnes morales sont mises en évidence : ni le siège ni l'administration effective ne se trouvent en Suisse ; cette modification est conforme à l'adaptation du droit fédéral.

#### *Art. 80*

L'alinéa 1 énumère les catégories de personnes qui ne sont pas domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal et dont le revenu de l'activité lucrative dépendante en Suisse est soumis à l'impôt à la source conformément aux articles 72 et 73. L'article reprend le droit actuel : bien que les employé-e-s exerçant une activité dirigeante ne soit plus mentionné-e-s expressément, ils ou elles tombent sous la qualification générale des personnes qui exercent une activité lucrative dépendante dans le canton.

L'alinéa 2 reprend l'art. 85 du droit actuel. L'exemption des marins qui travaillent à bord de navires de haute mer doit être reprise conformément à l'art. 35 al. 1 let. h LHID. Cette norme ne concerne aucune personne contribuable dans le canton de Fribourg.

#### *Art. 81*

Le droit fédéral prévoit dorénavant expressément que les artistes peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire pour les frais d'acquisition du revenu égale à 50 % de leurs revenus bruts. Pour les sportifs et conférenciers, la déduction forfaitaire s'élève à 20 %. La justification de frais plus élevés est supprimée (au même titre qu'il n'existe plus de rectification de décompte).

## *Art. 82*

Les tantièmes, jetons de présences, indemnités fixes ou participations de collaborateurs qui sont versés à un tiers et non aux membres du conseil d'administration ou de la direction sont nouvellement soumis à l'impôt à la source conformément à la modification apportée au droit fédéral.

## *Art. 85*

Cet article est abrogé car son contenu est repris à l'art. 80.

## *Art. 87 al. 1*

Cet alinéa est précisé de manière à mentionner qu'aucune rectification du décompte n'est possible ; le ou la contribuable qui répond aux conditions du quasi-résident et souhaite que l'on tienne compte de déductions particulières devra déposer une demande de taxation ordinaire ultérieure.

Pour les couples à deux revenus, il sera en revanche possible de demander une correction du revenu déterminant lorsque le revenu du conjoint est inférieur au revenu retenu dans le calcul du barème.

## *Art. 87a*

Ce nouvel article permet d'intégrer dans la législation la norme nécessaire pour tenir compte de la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle le droit en vigueur est contraire à l'Accord sur la libre circulation des personnes. Selon la nouvelle réglementation, si des non-résidents réalisent en Suisse la majeure partie de leur revenu mondial (y compris celui du conjoint) ils ou elles doivent pouvoir bénéficier des mêmes déductions que les personnes soumises à la taxation ordinaire. En outre, si une personne ne remplit pas cette condition mais qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt selon le droit fiscal de son Etat de domicile en raison d'un faible revenu global (et que sa situation familiale ne peut dès lors pas être prise en compte dans l'Etat de domicile), l'Etat du lieu de travail doit reprendre ces réductions. Il y a dans ce cas une situation comparable à celle des résidents, parce que la personne soumise à l'imposition à la source retire l'essentiel de ses revenus imposables d'une activité dans l'Etat du lieu de travail.

Enfin, les quasi-résidents doivent pouvoir déposer une demande de taxation ordinaire ultérieure si une telle taxation est nécessaire pour faire valoir leur droit à des déductions prévues dans une convention contre les doubles impositions. Cette norme est nécessaire pour tenir compte du fait que la Suisse s'est engagée, dans plusieurs conventions de double imposition, à accepter la déduction des cotisations aux institutions de prévoyance de l'autre Etat contractant au même titre que les cotisations aux institutions de prévoyance suisses en ce qui concerne les travailleurs et travailleuses qui ne sont ni domicilié-e-s ni en séjour en Suisse.

La demande de taxation ordinaire ultérieure doit être déposée jusqu'au 31 mars de l'année suivante l'année fiscale par le travailleur ou la travailleuse; il s'agit d'un délai de préemption.

Les autorités fiscales fribourgeoises sont compétentes pour traiter les demandes de taxation ordinaire ultérieure provenant de travailleurs et travailleuses domicilié-e-s à l'étranger s'ils ou elles avaient leur activité dans le canton à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement en Suisse. Elles sont également compétentes pour traiter les demandes de travailleurs et travailleuses séjournant à la semaine ou pour une courte période s'ils ou elles avaient leur lieu de séjour de courte durée dans le canton de Fribourg à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

En cas de taxation ordinaire ultérieure, le montant d'impôt retenu à la source est imputé sans intérêts sur le montant de l'impôt calculé dans le cadre de la taxation ordinaire ultérieure.

Les modalités de la taxation ordinaire ultérieure pour les quasi-résidents sont précisées dans l'ordonnance du DFF.

#### *Art. 87b*

Le droit fédéral prévoit enfin la possibilité, pour les autorités fiscales, de demander d'office une taxation ordinaire ultérieure en faveur ou en défaveur du contribuable, en cas de situation problématique manifeste. Une taxation ordinaire ultérieure d'office peut par exemple être appliquée lorsque les autorités fiscales disposent d'informations prouvant que le contribuable touche, en plus du revenu de son activité lucrative, d'autres revenus imposables qui doivent être pris en compte lors de la détermination du taux d'imposition pour garantir que l'imposition sera conforme à la capacité économique réelle du contribuable. En exécutant la procédure d'imposition à la source, les autorités fiscales ne disposent cependant généralement pas des documents leur permettant de déceler les cas de rigueur.

#### *Art. 88*

Les dispositions portant sur les obligations du débiteur de la prestation imposable pour les travailleurs et travailleuses domicilié-e-s ou en séjour en Suisse sont applicables. L'article le mentionne expressément.

L'ancien alinéa 1 est déjà réglé à l'art. 81 al. 4. La disposition est redondante et peut être abrogée.

#### *Art. 170a*

Le nouvel alinéa 2 impose au ou à la contribuable domicilié-e à l'étranger et qui demande une taxation ordinaire ultérieure, d'indiquer une adresse de notification en Suisse. Sans cela, la retenue à la source se substitue à l'impôt ordinaire.

#### *Art. 170b*

Les dispositions prévoyant les obligations du SCC dans le cadre de l'imposition à la source (établissement des décomptes et répartition des montants aux collectivités publiques) sont dorénavant réglées de manière centralisée dans le chapitre concernant la procédure d'imposition à la source.

#### *Art. 171*

Le ou la contribuable soumis-e à l'imposition à la source peut toutefois contester les données pertinentes pour l'impôt mentionnées sur l'attestation remise par l'employeur ou lorsqu'il n'a pas reçu d'attestation de son employeur. Dans ces cas, il ou elle peut demander une décision de l'autorité de taxation compétente. S'il ou elle n'est pas d'accord avec la décision notifiée par l'autorité de taxation, les voies de droit ordinaires sont applicables.

Le débiteur de la prestation imposable peut aussi demander à l'autorité de taxation une décision relative à l'existence et à l'étendue de l'assujettissement ; il est toutefois tenu d'opérer la retenue de l'impôt à la source durant toute la durée de la procédure.

#### *Art. 172 al. 3*

L'article est complété de manière à assurer le recouvrement de l'impôt dans les cas dans lesquels le débiteur de la prestation imposable n'a pas procédé à la retenue d'impôt et qu'il est impossible de recouvrer l'impôt à la source auprès de ce dernier, notamment en cas de faillite. Dans ce cas, conformément au droit fédéral (art. 49 al. 5 LHID), le montant dû doit être recouvert directement auprès des contribuables soumis à l'impôt à la source.

#### *Entrée en vigueur*

Le Conseil d'Etat propose une entrée en vigueur échelonnée de la nouvelle législation compte tenu l'ampleur des modifications apportées. Ainsi, les mesures en faveur des titres non cotés devraient entrer en vigueur un an plus tard que les autres modifications, à savoir le 1.1.2022.

## 4 Incidences de la révision

### 4.1 Incidences financières de la révision pour l'Etat

*Déduction pour personnes modestes* : cette modification génèrera un coût de 3.3 millions de francs pour le canton.

*Déduction des frais de garde* : l'augmentation de la déduction maximale des frais de garde des enfants de 6000 à 10'100 francs entraînera des pertes de recettes fiscales de l'ordre de 0.5 million de francs pour le canton.

*Modification du barème de l'impôt sur la fortune et augmentation des déductions sociales sur la fortune* : Sur la base des statistiques fiscales 2017 au 30.06.2019, la modification du barème telle que proposée engendrerait une diminution des recettes de 15.5 millions de francs. Ce montant inclut la modification du barème des déductions sociales (dont le coût est estimé à 0.9 million de francs). Sans ce changement, le coût serait ainsi de 14.6 millions de francs, mais quelques contribuables paieraient davantage d'impôt sur la fortune qu'aujourd'hui.

*Abattement du taux pour les titres non cotés* : sur la base des statistiques fiscales 2017, le coût de l'abattement des titres non cotés sera de l'ordre de 12 millions de francs. A noter que cette modification interviendra postérieurement à la modification du barème d'impôt sur la fortune ce qui implique que les incidences financières de l'abattement du taux sont surévaluées d'environ 2 millions de francs.

*Modification de l'imposition à la source* : il n'est pas possible d'estimer l'impact financier des modifications apportées au système d'imposition à la source étant donné que nous ne savons pas combien de personnes imposées à la source (résidents ou quasi-résidents) demanderont (volontairement) à bénéficier d'une imposition ordinaire ultérieure. Les personnes qui en feront la demande profiteront a priori de déductions supplémentaires. On peut donc estimer que la révision entraînera tendanciellement des pertes de recettes fiscales. L'impact devrait toutefois être limité étant donné que ces mêmes personnes demandent aujourd'hui une correction du barème. En revanche, pour tous les cas de taxation ordinaire ultérieures, les recettes de l'impôt à la source seront transférées dans les recettes de l'impôt ordinaire.

Mesures	Coût	Mise en œuvre	Entrée en vigueur
Modification du barème de l'impôt sur la fortune	15.5 millions de francs	LICD	2021
Abattement du taux pour les titre non cotés	12 millions de francs	LICD	2022
Déduction pour personnes modestes	3.3 millions de francs	LICD	2021
Déduction des frais de garde	0.5 million de francs	LICD	2021
Modification du coefficient cantonal de l'impôt sur le revenu de 2%	16 millions de francs	Loi fixant le coefficient annuel des impôts cantonaux directs	2021
Dégel partiel de la déduction pour l'assurance maladie de 15%	10.8 millions de francs	Ordonnance concernant la déduction des primes d'assurance-maladie et accidents	2021
<b>Total</b>	<b>58.1 millions de francs</b>		

#### 4.2 Incidences financières pour les communes et les paroisses

*Déduction pour personnes modestes* : Les communes seront affectées à hauteur de 2.6 millions de francs et les paroisses à 0.3 million de francs.

*Déduction des frais de garde* : l'augmentation de la déduction maximale des frais de garde des enfants de 6000 à 10'100 francs entraînera des pertes de recettes fiscales de l'ordre de 375'000 francs pour les communes et 50'000 francs pour les paroisses.

*Modification du barème de l'impôt sur la fortune et augmentation des déductions sociales sur la fortune* : Les mesures proposées sur le barème d'impôt sur la fortune entraîneront des pertes de recettes fiscales estimées à 11.65 millions de francs pour les communes et à 1.5 million de francs pour les paroisses.

*Abattement du taux pour les titres non cotés* : sur la base des statistiques fiscales 2017, le coût de l'abattement des titres non cotés sera de l'ordre de 9 millions de francs pour les communes et de 1.2 million de francs pour les paroisses (ce montant étant toutefois surestimé à hauteur d'environ 1.5 million de francs comme expliqué dans le chiffre précédent).

*Modification de l'imposition à la source* : il n'est pas possible d'estimer l'impact financier des modifications apportées au système d'imposition à la source pour les communes et les paroisses ; l'impact sur les recettes fiscales devrait toutefois être minime.

#### 4.3 Autres incidences

Les modifications apportées à l'imposition à la source avec l'élargissement des taxations ordinaires ultérieures alourdissent la charge administrative du Service cantonal des contributions. Nous estimons

que sur les 20'000 personnes imposées à la source dans le canton de Fribourg, environ 10'000 bénéficieront ou demanderont à bénéficier de l'imposition ordinaire ultérieure. Ces taxations devront être traitées par les secteurs de taxation des personnes physiques.

Le secteur de l'imposition à la source ne devra plus procéder aux corrections ultérieures du barème pour tenir compte de déductions supplémentaires mais devra toujours procéder au remboursement de l'impôt paroissial ou au contrôle des demandes de taxations ordinaires ultérieures.

La charge additionnelle de travail nécessiterait l'équivalent de trois taxateurs (EPT) personnes physiques. Il sera examiné les possibilités de pouvoir procéder à des réallocations de forces de travail existantes avant de solliciter, au besoin, un renforcement.

Des adaptations des applications informatiques dédiées seront en outre nécessaires.

## **5 Constitutionnalité**

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.

Les mesures visant à alléger la charge fiscale des personnes physiques s'inscrivent dans le cadre de l'article 81 de la Constitution.

## **6 Développement durable**

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