

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

[date en toutes lettres]

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 le traitement fiscal des sanctions financières. La présente révision légifère en outre la pratique appliquée de longue date par le Service cantonal des contributions (SCC), qui permet l'octroi de l'abattement de 50 % (pour l'impôt cantonal) en cas de transfert d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée, lorsque l'immeuble est ensuite transmis à un enfant à titre gratuit.

2 Modifications proposées

2.1 Adaptation au droit fédéral : Loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières

Lors de sa séance du 11 novembre 2020, le Conseil fédéral a mis en vigueur au 1^{er} janvier 2022 la loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières. Par la mise en vigueur de cette loi, la Suisse se conforme à une recommandation du Groupe de travail sur la lutte contre la corruption de l'OCDE. Par ailleurs, cette loi met en œuvre la motion Luginbühl (14.3450) « Déductibilité fiscale des amendes ». Celle-ci demandait que les sanctions suisses et étrangères à caractère pénal ne soient pas déductibles fiscalement.

Les sanctions financières à caractère pénal prononcées en Suisse, c'est-à-dire les amendes, les peines pécuniaires et les sanctions financières de nature administrative à caractère pénal, restent non déductibles sur le plan fiscal. En revanche, les sanctions financières à caractère pénal prononcées à l'étranger seront dans des cas exceptionnels déductibles de l'assiette de l'impôt si elles sont contraires à l'ordre public suisse ou si l'entreprise peut démontrer de manière crédible qu'elle a entrepris tout ce qui est raisonnablement exigible pour se comporter conformément au droit. Les commissions occultes versées à des particuliers ne seront pas déductibles fiscalement. Le droit fiscal sera ainsi harmonisé avec le droit pénal. Finalement, les dépenses qui permettent la commission d'une infraction ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'une infraction ne seront pas déductibles de l'assiette de l'impôt.

Comme ces dispositions représentent du droit harmonisé, les cantons sont tenus de les reprendre dans leur législation fiscale cantonale pour la date d'entrée en vigueur.

2.2 Révision du droit de la SA

Une révision du droit de la SA a été approuvée par le Parlement le 19 juin 2020. Cette loi impacte également la LIFD et la LHID, particulièrement en ce qui concerne la distribution d'agios. Au moment de rédiger ce rapport explicatif, le Conseil fédéral n'a pas encore déterminé la date d'entrée en vigueur de cette réforme. Si une entrée en vigueur en 2022 devait être décidée durant la

consultation, les dispositions pertinentes seraient reprises dans le message, sachant que le canton de dispose d'aucune marge de manœuvre et est tenu de les reprendre en vertu de la LHID.

2.3 Modifications cantonales

2.3.1 Abattement de 50% en cas de transfert à titre gratuit à un enfant suite au transfert d'un immeuble (commercial) dans la fortune privée

L'art. 37 al. 6 LICD prévoit un abattement de 50 % en cas de transfert d'un immeuble commercial dans la fortune privée si ledit immeuble n'est pas aliéné dans un délai de cinq ans. L'abattement s'applique sur le montant d'impôt afférent à l'immeuble concerné. Dans sa pratique constante, le SCC a étendu l'application de cet abattement aux cas dans lesquels le ou la contribuable transmet l'immeuble transféré dans la fortune privée à l'un de ses enfants à titre gratuit. Dans une récente jurisprudence, le TC (Arrêt du 22 juillet 2020, Tribunal cantonal / 604 2019 79 et 604 2019 80), a jugé que cette pratique est contraire au texte même de l'article 37 al. 6 LICD qui énonce que l'abattement de 50 % est octroyé dans les cas de transfert d'un immeuble dans la fortune privée, mais seulement si celui-ci n'est pas aliéné dans les cinq ans qui suivent. Selon le TC, cette pratique ne trouve pas non plus appui dans les travaux préparatoires liés à l'adoption de cette disposition ; ceux-ci font état d'une volonté de prendre en considération que le simple transfert d'un immeuble dans la fortune privée n'entraîne pas d'enrichissement et peut poser souvent des problèmes de trésorerie au ou à la propriétaire de l'immeuble concerné. Il n'en ressort pas que l'intention du législateur aurait également été de prévoir une imposition allégée en cas de donation, que ce soit par avancement d'hoirie ou non, ou d'aliénation sous d'autres formes d'un immeuble appartenant à la fortune commerciale d'un contribuable.

Par souci d'exhaustivité on relèvera qu'au cours des dernières années de nombreuses discussions ont eu lieu au niveau fédéral pour essayer de corriger certaines conséquences fiscales dramatiques pouvant survenir notamment lorsqu'un exploitant ou une exploitante agricole transfère des immeubles commerciaux dans sa fortune privée puis les remet à l'un de ses enfants sans contre-prestations. Lors des discussions, le canton de Fribourg a régulièrement indiqué ne pas connaître de tels cas de rigueur grâce à sa pratique (voir notamment la réponse du Conseil d'Etat à la question Stéphane Peiry 2014-CE-302 Traitement fiscal des bénéficiaires en capital résultant de l'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs). L'application de la jurisprudence précitée prêterait donc largement les contribuables concerné-e-s.

La présente modification vise à assainir le cadre juridique et à légiférer la pratique du SCC.

2.3.2 Ajustement d'un renvoi

L'article 179 al. 4, qui traite de la gratuité de la procédure de réclamation, énonce à sa deuxième phrase un renvoi à l'article 155 al. 2, qui n'existe plus. Il y a lieu d'ajuster la seconde phrase de cet alinéa et mentionner l'article actuel correspondant, à savoir l'article 218a qui est la disposition régissant les émoluments.

3 Commentaire des dispositions proposées (LICD)

Art. 28 al. 2 let. f, al. 3 et al. 4

Les modifications apportées suivent le droit fédéral. A l'al. 2 let. f, les sanctions visant à réduire le bénéfice, dans la mesure où elles n'ont pas de caractère pénal, ont été ajoutées à la liste non exhaustive des charges et des frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel en cas d'activité

indépendante. La nouvelle formulation de l'al. 3 comprend une énumération des charges non justifiées par l'usage commercial.

Art. 37 al. 6

La modification de cet alinéa permet d'intégrer dans la législation la norme nécessaire pour tenir compte de la pratique actuelle du SCC. L'applicabilité de l'abattement de 50 % prévu pour l'impôt cantonal en cas de transfert d'un immeuble dans la fortune privée est ainsi élargie. Une nouvelle phrase est introduite en ce sens que l'abattement de 50 % est également accordé si l'immeuble est transmis à titre gratuit à un enfant suite au transfert dans la fortune privée.

Art. 101

Voir les commentaires relatifs à l'art. 28.

Art.179 al. 4

Le renvoi actuel à l'article 155 al. 2 n'a plus lieu d'être. La seconde phrase de l'alinéa 4 est ainsi ajustée en ce sens que l'article 218a est applicable par analogie.

Entrée en vigueur

Le Conseil d'Etat propose une entrée en vigueur au 1.1.2022.

4 Incidences de la révision

4.1 Incidences financières de la révision pour l'Etat

Il n'est pas possible d'estimer l'impact financier des modifications apportées mais il devrait être négligeable voire inexistant. En effet, il est peu probable que des entreprises sises dans le canton de Fribourg revendiquent la déduction d'amendes fiscales prononcées à l'étranger.

S'agissant de l'abattement de 50 % en cas de transfert à titre gratuit à un enfant suite au passage d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privé d'un ou d'une contribuable, aucune incidence n'est attendue étant donné que la modification a pour seul objectif d'asseoir la pratique. Par souci d'exhaustivité, on relèvera qu'en 2019, 11 contribuables ont bénéficié de l'abattement de 50 % (cas de transfert en propriété privée avec transfert à titre gratuit aux enfants), ce qui leur a permis de bénéficier d'une économie d'impôt d'un peu plus de 40'000 francs.

4.2 Incidences financières pour les communes et les paroisses

Les conséquences financières pour les communes et les paroisses devraient également être négligeables voire nulles.

5 Aspects juridiques

5.1 Constitutionnalité et conformité au droit fédéral

La présente révision vise à adapter le droit cantonal aux modifications de la LHID, conformément au mandat d'harmonisation prévu à l'article 129 Cst.

5.2 Referendum

Cette loi n'est pas soumise au référendum financier, elle est en revanche soumise au référendum législatif.

6 Développement durable

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