DFIN/Avant-projet du 18.03.2024

Rapport explicatif 2023-DFIN-54 18 mars 2024

—

LICD 2025 : révision

*Nous vous soumettons en consultation un avant-projet de loi modifiant la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD – RSF 631.1). Après une brève introduction, le rapport explique les motifs, l’étendue et les conséquences de la révision. Il commente également les dispositions modifiées.*

Table des matières

—

[1 Introduction 2](#_Toc159832152)

[2 Modifications proposées 2](#_Toc159832153)

[2.1 Flexibilisation de l’imposition des rentes viagères 2](#_Toc159832154)

[2.2 Imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes 2](#_Toc159832155)

[2.3 Secret fiscal pour les paroisses 2](#_Toc159832156)

[2.4 Notification électronique 3](#_Toc159832157)

[2.5 Publication dans la Feuille officielle 3](#_Toc159832158)

[2.6 Correction de la numérotation des sous-sections 4](#_Toc159832159)

[2.7 Attestation des caisses de chômage 4](#_Toc159832160)

[2.8 Constitution d’une garantie en matière d’impôt sur le gain immobilier 4](#_Toc159832161)

[3 Commentaire des dispositions proposées (LICD) 5](#_Toc159832162)

[4 Incidences de la révision 7](#_Toc159832163)

[4.1 Incidences sur les recettes fiscales 7](#_Toc159832164)

[4.1.1 Flexibilisation de l’imposition des rentes viagères 7](#_Toc159832165)

[4.1.2 Imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes 8](#_Toc159832166)

[4.2 Incidences informatiques 8](#_Toc159832167)

[5 Aspects juridiques 8](#_Toc159832168)

[5.1 Référendum 8](#_Toc159832169)

[5.2 Développement durable 8](#_Toc159832170)

# Introduction

—

La présente révision vise à introduire, au niveau cantonal, les modifications apportées à la législation fédérale en matière d’imposition des rentes viagères. La présente révision introduit une imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes. L’avant-projet précise en outre le secret fiscal auquel sont soumises les paroisses dans le contexte de la perception de l’impôt ecclésiastique. Il introduit la possibilité, pour l’autorité fiscale, de notifier les décisions par voie électronique. L’avant-projet énonce de surcroît les détails sur les publications de l’autorité fiscale dans la Feuille officielle. L’avant-projet introduit l’obligation, pour les caisses de chômage, de transmettre au SCC une attestation sur les prestations versées en application de la législation en matière de chômage. L’avant-projet met par ailleurs en œuvre la motion par laquelle une garantie sera retenue, par le notaire, sur le prix d’aliénation lors de ventes immobilières de manière à garantir le paiement de l’impôt sur le gain immobilier. Des corrections de nature purement formelle sont également prévues dans le présent avant-projet.

# Modifications proposées

—

## 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 Confédération 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 1er janvier 2025. 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 adaptés en conséquence.

## 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 1er janvier 2020, la LHID (art. 29 al. 3) 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 pour 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. A noter aussi que notre canton est le seul à exclure les prêts intragroupes pour l’imposition réduite du capital.

Le Conseil d’Etat propose d’étendre l’imposition réduite du capital au prêt intragroupe 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 4 ci-après.

La deuxième raison est à mettre en rapport avec la construction de la réforme fiscale dans notre canton. 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, on avait alors constaté que l’augmentation de l’impôt sur le capital des quatre plus grandes sociétés au bénéfice d’un statut de société holding devait générer une augmentation des recettes de l’ordre de 10.5 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. les prêts intragroupes ne sont pas éligibles pour l’imposition réduite). Par mesure de prudence, il a été décidé de retrancher des recettes supplémentaires un montant de 9 millions de francs (limitation aux trois plus grandes sociétés), partant de l’hypothèse qu’elles allaient modifier leurs comportements. Si la situation de ces 9 sociétés est examinée, il est constaté 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 allégement fiscal sur le capital, limité dans le temps, permettant de corriger l’absence des prêts intragroupes pour l’imposition réduite du capital. 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.

## Secret fiscal pour les paroisses

Conformément à l’article 12 de la loi du 2 septembre 1990 sur les rapports entre les Eglises et l’Etat (LEE – RSF 190.1), 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 LEE). 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 LEE.

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 LEE 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.

Les ecclésiastiques sont soumis au secret professionnel dans le cadre de leur profession pastorale et s’exposent aux sanctions de l’article 321 du Code pénal suisse (CP – RS 311.0). Le secret fiscal constitue toutefois 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, l’avant-projet 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.

## 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 l’opportunité, sous réserve de leur accord préalable, de recevoir les décisions de l’autorité fiscale sous forme électronique.

Le développement et l’extension des prestations fiscales au moyen du guichet virtuel sécurisé de l’Etat de Fribourg interviendront, quant à eux, en fonction de l’avancement technique, des moyens budgétaires et de la priorisation des projets.

La loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d’impôts (art. 38b al. 1 LHID et art. 104a al. 1 LIFD) fait référence à la protection des données puisque dans le cadre des procédures électroniques, les cantons assurent l’authenticité et l’intégrité des données transmises conformément au droit cantonal. Dans le canton de Fribourg, le dépôt de la déclaration d’impôt en ligne et la notification des décisions respectent la législation en matière de protection des données.

## 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 1er 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-e 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) à la suite des arrêts du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 et du 4 octobre 2010 ainsi que de l’arrêt du Tribunal administratif (NE) du 2 juin 2010 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 figurer dans la publication dans la FO.

Aussi, l’avant-projet prévoit de préciser les modalités de la publication dans la Feuille officielle.

## Correction de la numérotation des sous-sections

La numérotation des sous-sections consacrées aux délais et à la prescription de la section 5.2. (principes généraux de procédure) doit être corrigée afin de s’inscrire dans la continuité de la numérotation des sous-sections, qui les précèdent. Il s’agit par conséquent de modifications de nature purement formelle.

## 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 assurés.

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 97 al. 1 let. cbis et al. 8 LACI). L’article 97a al. 1 let. cbis 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.

## 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. 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 remploi 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.

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 Service cantonal des contributions 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.

# Commentaire des dispositions proposées (LICD)

*Art. 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, qui étaient jusqu’ici implicitement comprises dans les 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. L’imposition de la restitution et du rachat n’est pas réglée expressément dans la loi, mais découle de la pratique, qui est conservée.

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 *let. 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.

*Art. 34 al. 1 let. b*

Comme auparavant, 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 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 privé 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.

*Art. 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.

*Art. 139 al. 3 (nouveau)*

Conformément à l’article 12 LEE, 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 LEE) - 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. Actuellement, le secret fiscal des paroisses n’est en effet pas expressément prévu ni de manière directe, ni par renvoi dans la loi concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat.

*Art. 147 al. 1*

La disposition est modifiée de telle sorte à prévoir la possibilité, avec l’accord du contribuable, d’une notification des décisions de taxation, y compris les décisions sur réclamation et prononcés d’amende, par voie électronique.

*Art. 147 al. 3 (nouveau)*

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 Service cantonal des contributions 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 le secteur (par ex. inspection fiscale, taxation, etc.) dont elle émane.

Il est en outre fait mention du type d’impôt concerné (par. ex. impôt sur le revenu et la fortune), 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.

*Section 5.2.*

La numérotation actuelle des sous-sections 4.2.4. (délais) et 4.2.5. (prescription) est corrigée en suivant celle des sous-sections qui précèdent.

*160 al. 1 let. c*

Cette disposition régit l’obligation, pour des tiers, de fournir des attestations au contribuable. Le droit en vigueur prévoit que les assureurs remettent au 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 future 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.

*Art. 162 al. 1 let. f (nouveau)*

A la liste des tiers devant fournir une attestation directement à l'autorité de taxation pour chaque période fiscale sont ajoutées les attestations des indemnités versées par les caisses de chômage cela afin de les autoriser, conformément à l’art. 97 al. 1 let. cbis LACI, à transmettre lesdites attestations directement à l’autorité de taxation.

*Art. 217a (nouveau)*

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 qu’ils concernent des immeubles privés ou commerciaux.

Les auteurs de la motion mise en œuvre par la présente disposition proposaient une réserve de 8% du prix de vente pour les aliénations par des personnes physiques et entre 5% et 10% en cas de vente par des personnes morales. Sur la base des données relatives à l’imposition sur les gains immobiliers (IGI) réalisés en 2023, dans 23.8% des transferts immobiliers (soit 1'224 dossiers), il n’y a pas eu d’IGI. Le taux médian d’imposition s’est élevé à 4.94%. En outre, en retenant une consignation de 8% comme proposé par les motionnaires pour les personnes physiques, quelque 68% des taxations seraient couvertes par le montant consigné, c’est-à-dire plus de deux tiers des transactions immobilières.

Le même pourcentage de consignation est prévu pour les personnes physiques et les personnes morales. En effet, le SCC ne dispose pas de données lui permettant d’effectuer des simulations de l’impôt dû par les personnes morales sur les ventes immobilières. Le taux de 8% retenu dans le présent avant-projet s’inscrit de surcroît dans la fourchette proposée par les motionnaires.

Il convient par ailleurs de relever que, conformément à la procédure du SCC en la matière, à défaut de paiement de l’IGI au terme de l’échéance de 30 jours, les notaires, les fiduciaires et les contribuables sont rendus attentifs au prochain dépôt d’une requête d’inscription d’hypothèque légale en cas de non-paiement. Ce rappel a pour objectif de limiter le nombre d’hypothèques légales. Ainsi, en 2023, seules 17 hypothèques légales ont été inscrites au total au registre foncier.

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).

# Incidences de la révision

## Incidences sur les recettes fiscales

### 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. Dans le cadre des travaux menés par la Confédération dans le cadre de la flexibilisation de l’imposition des rentes viagères au niveau fédéral[[1]](#footnote-1), les pertes de recettes fiscales liées à cette réforme sont estimées à 44.144 millions de francs. Considérant que selon les statistiques de l’AFC[[2]](#footnote-2) 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.

### 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 millions et 2.9 millions de francs.

## 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 dans le développement du guichet virtuel de l’Etat de Fribourg.

# Aspects juridiques

La révision a pour objectif, d’une part, de mettre en œuvre des modifications légales introduites au niveau fédéral ainsi qu’une motion adoptée par le Grand Conseil en septembre 2023. D’autre part, elle vise à ancrer davantage le secret fiscal dans la LICD.

## 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 financer 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. Le présent avant-projet 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.

## Développement durable

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

1. <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/69192.pdf>, pt. 5.1. p. 25 [↑](#footnote-ref-1)
2. https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/estv/steuerstatistiken/fiskaleinnahmen-bund/statistik-fiskaleinnahmen-bund-2022-fr.xlsx.download.xlsx/statistik-fiskaleinnahmen-bund-2022-fr.xlsx [↑](#footnote-ref-2)