

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 créer les bases légales nécessaires à la conceptualisation et la mise en œuvre d'un registre fiscal des immeubles. Un tel registre doit être alimenté de différentes données provenant principalement des registres fonciers. Elle assainit également le cadre juridique en prévoyant que le Service cantonal des contributions (SCC) peut obtenir les données concernant les permis de construire mais aussi que le SCC tient à jour un registre fiscal des personnes morales dont les données sont alimentées par le registre du commerce et le registre foncier. Enfin, le projet formalise la collaboration avec l'Office de la circulation et de la navigation. Le rapport aborde la loi sur les procédures électroniques en matière fiscale sans proposer, pour l'heure, de modifications législatives.

2 MODIFICATIONS PROPOSÉES

2.1 Création d'un registre fiscal des immeubles

Le SCC tient déjà un registre des personnes physiques et un registre des personnes morales. Ces registres représentent les « socles » qui alimentent ensuite les applications de taxation. Le registre des personnes physiques est « alimenté » des données du contrôle des habitants, celui des personnes morales par les données du registre du commerce. Ces registres sont obsolètes depuis de nombreuses années et doivent être refondus. Historiquement, le SCC disposait également d'un registre des immeubles qui était alimenté par les données des registres fonciers. Depuis plusieurs années, ces données ne sont plus transmises au SCC si bien que le registre des immeubles est très lacunaire. Les registres fonciers transmettent les avis d'aliénation qui permettent l'imposition des gains immobiliers. Ces données ne sont toutefois pas centralisées. Les immeubles n'ont par ailleurs aucune existence propre mais sont rattachés à un ou une contribuable. A chaque transfert immobilier, les données existantes dans l'application au moment de l'aliénation restent attachées au chapitre de l'ancien propriétaire. Il est donc impossible de suivre l'historique et d'avoir une vision complète de la vie des immeubles. Il arrive même qu'un immeuble ne soit fiscalement plus appréhendé après une aliénation. Enfin, il est impossible pour le SCC de fournir des statistiques probantes, de manière automatisée, au sujet des immeubles. Les comparaisons entre valeur fiscale et prix de vente, ou entre les frais d'entretien revendiqués et frais d'entretien admis doivent être effectuées manuellement au prix d'efforts disproportionnés.

Cette situation est insatisfaisante et n'est pas conforme à l'état de la technique. Elle ne correspond pas non plus à la situation des services des contributions des autres cantons qui disposent tous d'un registre des immeubles, voire d'un référentiel cantonal des immeubles. L'existence d'un tel registre devrait en outre faciliter la taxation de la plus-value, tâche qui incombera nouvellement au SCC.

Par cette révision, le Conseil d'Etat souhaite créer le cadre juridique qui permette la création d'un registre fiscal des immeubles. La mise en œuvre prendra toutefois de nombreuses années et dépendra notamment des budgets attribués. Il est toutefois important que, le moment venu, les bases légales soient suffisantes pour débiter le projet.

Concrètement le registre des immeubles devrait comporter tous les immeubles imposés dans le canton de Fribourg. On rappellera notamment que les immeubles appartenant aux collectivités publiques ou à des institutions exonérées (à l'exception d'immeubles de placement) ne sont pas imposables. Ils ne sont dès lors pas (systématiquement) intégrés dans le registre. Ce registre devrait comporter les informations relatives aux valeurs fiscales et vénales (le cas échéant) ainsi qu'à la valeur locative et/ou à la valeur de rendement. Le registre devrait également comporter les informations concernant les frais d'entretien revendiqués et admis en déduction. Enfin le registre devrait contenir les droits et les charges qui influencent ces différentes valeurs.

Certaines données (notamment les frais d'entretien, les valeur fiscales) peuvent provenir du ou de la contribuable, de la commune, du SCC. L'information concernant les immeubles eux-mêmes ainsi que leur propriétaire provient en revanche des registre fonciers (par le biais des applications Capitastra, respectivement Intercapi). La base légale proposée permet de rétablir la transmission automatique de données qui existait jusqu'en 2014. Afin de compléter le registre des immeubles et de disposer des informations nécessaires à la taxation des impôts directs et de l'impôt sur les gains immobiliers, le SCC a parfois besoin des informations contenues dans les actes notariés. Lorsque le ou la contribuable ne les fournit pas, les secteurs concernés du SCC devraient avoir un accès subsidiaire à ces données. Enfin les secteurs compétents devraient pouvoir, sur demande motivée, et dans un cas particulier, obtenir les procès-verbaux d'estimation de l'ECAB lorsque le ou la contribuable ne s'acquitte pas de son obligation. Cette information peut notamment être utile lorsqu'il y a lieu de définir l'étendue de travaux de rénovation.

2.1.1 Collaboration avec l'OCN

Dans le cadre des travaux de taxation, il arrive régulièrement que le SCC soit amené à vérifier les frais de déplacement revendiqués en déduction et/ou la propriété d'un véhicule. Une collaboration existait par le passé entre l'OCN et le SCC, ce qui permettait au SCC d'obtenir les informations pertinentes. La directive n°5 provenant de l'Association des services des automobiles et portant sur la délivrance de renseignements tirés des registres a cependant précisé le cadre des collaborations admises. Cette directive prévoit notamment que les services des contributions n'ont aucun droit à un accès général aux dossier et registres. Un tel accès général ne peut leur être accordé que si d'autres disposition légales fédérales ou cantonales le prévoient expressément. Or, l'accès aux informations concernant les véhicules et leur détenteur ainsi que les données du permis de circulation sont importants pour garantir une taxation correcte et exhaustive. Ces informations permettent également aux taxateurs et taxatrices de mieux analyser les dossiers de manière à prévenir la fraude fiscale (voir dans ce sens également le rapport du Conseil d'Etat 2022-DFIN-45 du 20 décembre 2022 sur le postulat Steiert/Flechtner Contrôler davantage les risques de fraude). Le projet aménage dès lors la base légale requise dans la directive n°5.

2.1.2 Assainissement du cadre juridique

Le SCC tient à jour depuis de nombreuses années un registre fiscal des personnes morale imposées dans le canton. Jusqu'à présent ce registre est alimenté par les données du registre du commerce et par les données du registre foncier, pour les immeubles sis dans le canton de Fribourg qui sont la propriété de sociétés qui ont leur siège hors canton. A l'avenir, les données proviendront du registre cantonal des personnes morales en cours de conceptualisation. C'est dans le cadre de ces travaux qu'il a été constaté qu'il n'existe pas de base légale pour la tenue de ce registre. Le projet assainit dès lors le cadre légal à ce sujet.

3 PROCÉDURE ÉLECTRONIQUE DANS LE DOMAINE FISCAL

La loi sur les procédures électroniques dans le domaine fiscal (art. 38b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs [RS 642.14 ; LHID]) demande aux cantons de prévoir la possibilité de recourir à des procédures électroniques ; dans ce cadre, ils doivent garantir l'authenticité et l'intégrité des données transmises. Lorsqu'un écrit dont la signature est prescrite est déposé par voie électronique, les cantons doivent prévoir en lieu et place de la signature la possibilité d'une confirmation électronique des données par le ou la contribuable. L'autorité fiscale doit en outre remettre des documents au ou à la contribuable sous forme électronique avec son consentement.

L'art. 71 al. 3 LHID prévoit en outre que les déclarations d'impôt et leurs annexes sont établies dans des formats de données uniformes dans toute la Suisse.

L'art. 72 demande aux cantons d'adapter leurs législations à la LHID) pour son entrée en vigueur. Passée cette date, les dispositions de la LHID sont applicables si le droit cantonal s'en écarte. Les dispositions précitées de la LHID entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2024. Le canton de Fribourg a été pionnier s'agissant du dépôt de la déclaration d'impôt en ligne. En revanche, le SCC n'est pas encore en mesure de garantir une procédure électronique de « bout-en-bout ». Il est prévu d'offrir les premières prestations sur le guichet virtuel aux contribuables courant 2023. Le ou la contribuable pourra notamment rechercher certains documents fiscaux. En revanche, la notification interviendra toujours sous forme papier. Le développement et l'extension des prestations fiscales sur le guichet virtuel interviendront en fonction de l'avancement technique, des moyens budgétaires et de la priorisation des projets. En outre, différentes questions d'ordre juridique (exigences de forme, de signature, preuve de notification) doivent encore être clarifiées. A ce stade, il semble qu'une procédure entièrement électronique ne pourra pas intervenir avant 2026-2027. S'agissant des formats des déclarations fiscales, on relèvera qu'un projet mené actuellement par la Conférence suisse des impôts vise précisément à harmoniser les formats de la déclaration d'impôt des personnes morales. Une mise en production n'est toutefois pas attendue avant 2025-2026. Aucun projet similaire n'est en cours pour la déclaration d'impôt des personnes physiques.

A ce stade il apparaît donc prématuré de prévoir les bases légales pertinentes dans la LICD.

4 COMMENTAIRE DES DISPOSITIONS PROPOSÉES (LICD)

Préambule

Le préambule est modifié de manière à faire référence à la nouvelle constitution.

Art. 62 al. 1a

Lors de la modification du barème d'impôt sur la fortune une erreur de plume s'est glissée dans le barème d'impôt sur la fortune. Dès lors que la tranche prévue à la let. f comprend également 1 million de francs, la tranche g débute à l'000'001.

Art. 119 al. 2

La disposition en vigueur prévoit que pour les sociétés de capitaux et les coopératives en liquidation, la fortune nette est déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques. Cette disposition n'a plus aucune portée et peut être abrogée.

Art. 137a

Cette disposition assainit le cadre juridique en réglant expressément que le SCC tient – et met à jour – un registre des personnes morales qui sont imposées dans le canton de Fribourg. Ce registre existe depuis des décennies, il est annoncé au registre de fichiers mais n'est pas prévu par le législateur, contrairement au registre des personnes physiques. Cette lacune est apparue dans le cadre des travaux d'élaboration du référentiel des personnes morales. La base légale précise que le registre est principalement alimenté par les données du registre du commerce. Certaines personnes morales, qui n'ont pas l'obligation d'être inscrites au registre du commerce, s'annoncent au SCC dans le cadre de la procédure de taxation.

Art. 137b

Cet article aménage la base légale permettant au SCC de tenir un registre des immeubles qui doivent être imposés dans le canton. Comme relevé sous le chiffre 2.1, un tel registre est nécessaire pour appréhender les immeubles et leur cycle de vie de manière exhaustive. Sans un tel registre, l'historique est perdu avec chaque aliénation, respectivement il ne peut être réconcilié qu'avec une charge de travail disproportionnée. Comme c'est le cas dans la plupart des cantons, le registre fiscal des immeubles doit principalement être « alimenté » par les données provenant des registres fonciers. Des mutations manuelles seraient impossibles à gérer raison pour laquelle il est prévu que le SCC interconnecte les données utilisées par les registres fonciers avec son registre des immeubles. Les données concernées seront précisées dans une ordonnance du Conseil d'Etat. La loi précise toutefois que le registre doit comporter les valeurs fiscale, locative, de rendement et, cas échéant, la valeur vénale. Le registre devrait également comporter les données concernant le ou la propriétaire et les charges et droits le grevant pour autant que ces informations soient pertinentes pour la détermination des valeurs (principe de proportionnalité). Le projet prévoit aussi que le SCC puisse avoir accès aux actes notariés lorsque cela s'avère nécessaire pour l'établissement de l'état de fait. On relèvera dans ce contexte que le SCC peut déjà obtenir les actes sur demande motivée. Les modalités seront réglées dans une ordonnance du Conseil d'Etat.

Enfin, l'alinéa 5 formalise la collaboration avec l'ECAB.

Art. 142 al. 2bis

Cette disposition formalise la collaboration entre le SCC et l'OCN : dans le cadre des travaux de taxation, il est fréquent que des informations complémentaires sur la propriété de véhicules soit nécessaires (notamment dans le cadre du contrôle d'évolution de fortune). Lorsque le ou la contribuable revendique des frais de déplacement très importants, il est aussi intéressant de pouvoir en vérifier la plausibilité en contrôlant le permis de circulation. Lorsque ces informations ne sont pas transmises par le ou la contribuable, le SCC devrait pouvoir les obtenir de l'OCN. La législation sur la circulation routière subordonne la collaboration à l'existence d'une base légale cantonale ou fédérale. Le présent projet met en œuvre cette exigence.

Art. 217 al. 2

Selon l'art. 217 LICD les immeubles sont grevés d'une hypothèque légale afin de garantir le paiement des impôts liés à un immeuble. C'est notamment le cas pour garantir le paiement de l'impôt sur les gains immobiliers. Malgré la possibilité de requérir la réalisation de l'immeuble en cas de non-paiement de l'impôt sur les gains immobiliers par le débiteur, le SCC a, conformément à sa pratique constante, toujours introduit une procédure en recouvrement contre le débiteur de l'impôt de manière à ménager l'acquéreur de bonne foi. La réalisation du gage n'intervenait qu'à titre subsidiaire. Une récente décision du Tribunal fédéral (5A_572/2022) a toutefois considéré que cette pratique n'était

pas conforme au droit. Le Conseil d'Etat estime cependant que la réalisation du gage doit rester une mesure de dernier recours, raison pour laquelle la disposition proposée prévoit expressément qu'en cas de non-paiement de l'impôt en lien avec la vente d'un immeuble, le SCC introduit une procédure en recouvrement contre le débiteur de l'impôt malgré l'existence d'une hypothèque légale.

5 INCIDENCES DE LA RÉVISION

5.1 Incidences sur les recettes fiscales

Les dispositions proposées dans le présent projet n'ont pas d'impact direct sur les recettes fiscales du canton et des communes. A terme, l'amélioration des bases de données et l'extension de la collaboration avec les services devrait permettre d'améliorer la qualité des contrôles des taxateurs et taxatrices et de mettre en lumière certaines lacunes d'imposition ce qui devrait permettre de tendre vers une augmentation des recettes fiscales. Il est toutefois impossible d'articuler un montant pour l'instant.

Elles devraient aussi, à terme, faciliter la taxation de la taxe de plus-value.

5.2 Incidences informatiques

La mise en place du référentiel immeuble nécessite des développements informatiques. Ce projet est mentionné dans le plan financier. Le registre sera développé et déployé progressivement en fonction des moyens financiers à disposition. Une certaine urgence existe cependant en raison de l'obsolescence de l'application de gestion des registres.

6 ASPECTS JURISDIQUES

Les mesures proposées visent à améliorer la qualité des données du SCC.

6.1 Referendum

La question du referendum financier est réglée aux articles 45 et 46 de la Constitution cantonale. L'art. 45 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 referendum financier obligatoire. L'article 46 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 referendum financier facultatif. Ni la Constitution ni la législation cantonale ne prévoient de referendum financier pour les projets entraînant non pas des dépenses nouvelles mais des réductions de recettes. Le présent projet induit des diminutions de recettes fiscales et non de nouvelles dépenses. De ce fait, il n'est pas soumis au referendum financier. En revanche, il est soumis au referendum législatif.

7 Développement durable

La présente révision permet d'améliorer la digitalisation du SCC et la qualité des données contenues dans les bases de données. Elle contribue de ce fait à la stratégie du Conseil d'Etat Fribourg 4.0 tout en garantissant un standard important en matière de protection des données.

A ce niveau le projet contribue donc au développement durable.