

MESSAGE N° 821^{er} juillet 2008**du Conseil d'Etat au Grand Conseil
accompagnant le projet de loi modifiant certaines
dispositions fiscales de plusieurs lois cantonales**

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi modifiant la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICO; RSF 632.1) et la loi du 23 mai 1957 portant imposition spéciale des immeubles appartenant aux sociétés, associations et fondations (LIS; RSF 635.3.1). Après une brève introduction, ce message donne les motifs et l'étendue de la révision de ces différentes lois et ses conséquences. Il contient également un commentaire des articles modifiés.

1. INTRODUCTION

Le 2 avril 2008, le Grand Conseil a consacré une séance entière à la fiscalité directe des personnes physiques et des personnes morales. Il a ainsi adopté le rapport concernant la compensation des effets de la progression à froid et accepté neuf motions demandant une baisse ou une modification de la fiscalité.

Comme il l'a relevé dans le Programme gouvernemental de la législature 2007–2011, «le Conseil d'Etat s'est donné pour but de rendre le canton plus attractif par une baisse mesurée de la fiscalité pour les personnes physiques et les entreprises» (déf n 7).

Pour défendre l'attrait fiscal du canton, le Conseil d'Etat propose notamment d'introduire une imposition partielle des revenus provenant de participations qualifiées. Cette mesure a pour but d'atténuer la double imposition économique frappant l'actionnaire et l'entreprise. Le projet prévoit également une modération de la charge fiscale pour les indépendants mettant fin définitivement à leur activité professionnelle.

La présente révision vise également à compenser les effets de la progression à froid et à harmoniser notre loi fiscale en y intégrant plusieurs modifications imposées par la législation fédérale, notamment par la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le travail au noir (LTN; RS 822.41) et par la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux (LPCC; RS 951.31).

Le projet donne également suite à plusieurs motions acceptées par le Grand Conseil en 2002 (motion 122.01 Georges Godel/Jean-Louis Romanens; voir chiffre 3.1) et en 2008 (motion 1001.07 Stéphane Peiry; motion 1008.07 Rudolf Vonlanthen; motion 1033.07 Jean-Louis Romanens/Emmanuelle Kaelin Murith; voir chiffres 3.2, 3.3 et 3.6). Il est également donné partiellement suite aux motions 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page et 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens (voir chiffres 3.4 et 3.5).

**2. COMPENSATION DES EFFETS
DE LA PROGRESSION À FROID**

Le 2 avril 2008, le Grand Conseil a accepté le rapport N° 55 concernant la compensation des effets de la progression à froid. Ce rapport proposait une compensation totale des effets de la progression à froid. Le présent projet concrétise ce rapport et prévoit des adaptations au renchérissement pour le barème et les déductions sociales en

matière d'impôt sur le revenu ainsi que pour le barème, les déductions sociales, le seuil et le minimum d'imposition en matière d'impôt sur la fortune. Il va toutefois au-delà de l'unique correction de la progression à froid, dans la mesure où les nouveaux chiffres corrigés seront supérieurs à cette correction de manière à déjà prendre en compte partiellement certaines motions acceptées par le Grand Conseil. Le détail de ces chiffres est indiqué plus loin dans ce message.

3. MOTIONS TRAITÉES**3.1 Motion 122.01 Georges Godel/Jean-Louis Romanens**

Par motion déposée et développée le 22 juin 2001, les députés Georges Godel et Jean-Louis Romanens (*BGC* 2001 p. 973) ont proposé de modifier la LICD par l'introduction d'une base légale permettant qu'une partie du bénéfice en capital des indépendants mettant fin à leur activité professionnelle et prenant leur retraite soit traitée comme un capital de prévoyance.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 19 mars 2002.

Le projet donne suite à cette motion dans son article 38b, selon les modalités prévues dans la loi fédérale sur la réforme de l'imposition des entreprises II.

3.2 Motion 1001.07 Stéphane Peiry

Par motion déposée et développée le 12 janvier 2007 (*BGC* p. 278), le député Stéphane Peiry demande de modifier la LICD en ce sens que les bénéfices des entreprises distribués au titre de dividendes soient partiellement imposés.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne suite à cette motion dans ses articles 19b et 21 al. 1^{bis}.

3.3 Motion 1008.07 Rudolf Vonlanthen

Par motion déposée et développée le 22 mars 2007 (*BGC* p. 281), le député Rudolf Vonlanthen demande de modifier la LICD en y introduisant une disposition permettant une imposition réduite des dividendes à hauteur de 60%.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne suite à cette motion dans ses articles 19b et 21 al. 1^{bis}.

3.4 Motion 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page

Par motion déposée et développée le 13 avril 2007 (*BGC* p. 608), les députés Stéphane Peiry et Pierre-André Page demandent une réduction linéaire de 10% de l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques ainsi que de l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Dans la mesure où les adaptations des barèmes de l'impôt sur le revenu et sur la fortune et de certaines déductions sociales vont au-delà de la compensation des effets de la progression à froid, le projet donne très partiellement suite à cette motion dans ses articles 36, 37 al. 1, 61 et 62 al. 1.

3.5 Motion 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens

Par motion déposée et développée le 8 mai 2007 (BGC p. 609), les députés Markus Bapst et Jean-Louis Romanens demandent de modifier certaines dispositions de la LICD dans le but d'alléger l'imposition de la famille, de baisser linéairement les barèmes de l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques et de réduire l'imposition des entreprises.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne partiellement suite à cette motion dans ses articles 19a, 19b, 21 al. 1^{bis}, 36 al. 1 let. a et al. 2, 37 al. 1, 38b, 61 al. 1 et 3 et 62 al. 1.

3.6 Motion 1033.07 Jean-Louis Romanens/Emmanuelle Kaelin Murith

Par motion déposée et développée le 11 octobre 2007 (BGC p. 1539), les députés Jean-Louis Romanens et Emmanuelle Kaelin Murith demandent de modifier l'article 43 let. e LICD dans le but d'augmenter le délai durant lequel un contribuable peut, avant ou après la vente de son logement familial, réinvestir le montant obtenu dans un nouveau logement familial et ainsi avoir la faculté de bénéficier de l'imposition différée des gains immobiliers.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne suite à cette motion dans son article 43 let. e.

4. LOI FÉDÉRALE SUR LA RÉFORME DE L'IMPOSITION DES ENTREPRISES II

En date du 23 mars 2007, le Parlement fédéral a adopté la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (FF 2007 p. 2185). Cette loi a été combattue par référendum, mais a été acceptée en votation populaire le 24.2.2008. Ainsi, dès le 1.1.2009 entreront en vigueur de nouvelles dispositions de nombreuses lois fédérales, dont la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14).

Plusieurs instruments parlementaires ayant trait à différents points contenus dans cette loi ont déjà été traités au Grand Conseil. Les thèmes concernés sont l'imposition partielle des dividendes et les bénéfices en capital des indépendants mettant fin à leur activité professionnelle.

4.1 Imposition partielle des dividendes

La distribution des bénéfices des sociétés de capitaux subit la double imposition économique. Cette dernière frappe aussi le capital de l'entreprise et la fortune du détenteur

de parts. Les experts parlent ainsi d'une double imposition économique lorsque les détenteurs de parts doivent payer un impôt sur les bénéfices que leur distribuent les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives, car ces sociétés ont déjà payé un impôt sur ces bénéfices. Le fait que les bénéfices des sociétés sont imposés une deuxième fois lors de leur distribution influe sur le comportement des détenteurs de parts. Il est évident que ces derniers utilisent tous les moyens légaux pour éviter la double imposition économique et donc, une charge totale pouvant dépasser 50%. Font partie de ces moyens, par exemple, la thésaurisation des bénéfices distribuables dans l'intention de les réaliser à titre de gain en capital exonéré en aliénant les droits de participation; le fait de toucher des salaires démesurés et de financer la société par des prêts avec intérêts des détenteurs de parts plutôt que par des fonds propres sans intérêts; et, occasionnellement, le fait d'inscrire des dépenses privées à la charge de la société. Ce phénomène pourrait d'ailleurs expliquer la faiblesse générale des taux de distribution en Suisse, ces taux ne dépassant pour ainsi dire pas les 35 à 40% à long terme. Il est de fait que les actionnaires-entrepreneurs, lorsqu'ils prennent leurs décisions en matière de financements de cette manière, se fondent sur les conséquences fiscales bien plus que sur un raisonnement économique. Par conséquent, la neutralité de financement qu'offre l'économie n'est pas exploitée, ce qui est finalement nuisible à la croissance économique. Pour toutes ces raisons, le Conseil d'Etat estime qu'il est nécessaire d'atténuer la double imposition économique et qu'il y a lieu d'agir rapidement compte tenu des décisions déjà prises par une très grande majorité de cantons.

En effet, cette pratique est déjà mise en œuvre dans 18 cantons (AG, AI, AR, BE, BL, GL, GR, LU, NW, OW, SH, SG, SO, SZ, TG, UR, VS et ZG) et le sera dès le 1.1.2009 pour la Confédération. D'autres cantons (GE, VD) ont également annoncé des projets prenant en compte cette problématique.

4.2 Modération de la charge fiscale en cas de transmission définitive, de liquidation d'entreprises ou de succession

La liquidation d'une entreprise entraîne la réalisation et l'imposition, au titre de l'impôt ordinaire sur le revenu, des réserves latentes de l'entreprise. Que ces réserves soient incluses dans le résultat d'exploitation pour être imposées au titre de l'impôt sur le revenu est largement admis lorsque leur réalisation a lieu en cours d'exploitation. En revanche, les milieux économiques et certaines interventions parlementaires tant au niveau fédéral que cantonal plaident en faveur d'une modération de la charge fiscale en cas de bénéfice de liquidation au moment de la cessation définitive de l'activité indépendante et de la remise de l'entreprise. Le motif allégué est souvent celui de l'absence de prévoyance professionnelle de l'exploitant. La réforme de la LPP et les mesures prises dans ce cadre ont toutefois privé cet argument de l'essentiel de son poids. Le principe de modération de la charge fiscale prévu dans le présent projet résulte plutôt de considérations portant sur les effets de la constitution des réserves latentes et de leur réalisation dans le cadre de l'imposition du revenu global net. Lorsque ces réserves latentes, qui ont été créées au fil du temps, sont dissoutes d'un seul coup dans le cadre de la liquidation de l'entreprise, il s'ensuit une imposition qui peut être considérée, en raison de la progressivité du barème, comme choquante.

La modération de la charge fiscale ne doit intervenir que pour les bénéfices réalisés lors du transfert ou de la liquidation définitive de l'entreprise. Si, en cours d'exploitation, une entreprise réalise des recettes extraordinaires en liquidant une part de ses actifs commerciaux, ces recettes sont comprises dans le revenu global net imposable. Par ailleurs, la personne qui transfère une entreprise pour en exploiter une autre ne procède pas à une liquidation définitive. Pour clarifier ce point, on s'appuie sur un critère objectif: on qualifie de «définitives» les liquidations et remises d'entreprises opérées par un exploitant de plus de 55 ans ou devenu invalide liées à une cessation définitive d'activité pour le contribuable concerné. Il apparaît de surcroît que la cessation définitive de l'activité lucrative ne saurait être admise tant que l'entreprise n'a pas liquidé son fonds de roulement.

En cas de transfert successoral d'une entreprise en raison du décès de l'exploitant, ses héritiers sont libres de maintenir l'entreprise ou de la liquider. La présente réforme propose d'accorder également aux héritiers une modération de la charge fiscale grevant la réalisation des réserves latentes, si cette dernière a lieu dans un délai de cinq ans à compter du décès. Cette proposition est conforme à la LHID.

4.3 Autres sujets

La réforme II prévoit également d'autres modifications de la LIFD et de la LHID: principe de l'apport en capital, allègements en matière de réduction pour participations, élargissement de la notion de emploi, etc. Ces modifications ne seront toutefois reprises dans la LIFD qu'au 1^{er} janvier 2011. En ce qui concerne ces autres éléments, le Conseil d'Etat est d'avis qu'il faut attendre avant de proposer l'introduction de ces différents principes dans la LICD. A noter que cette manière de faire est parfaitement compatible avec la LHID, cette dernière prévoyant un délai de deux ans pour adapter les lois cantonales une fois l'entrée en vigueur de ces différentes dispositions légales, à savoir deux ans dès le 1^{er} janvier 2009.

5. LOI FÉDÉRALE SUR LE TRAVAIL AU NOIR

Le 17 juin 2005, le Parlement fédéral a ratifié la loi fédérale concernant des mesures en matière de lutte contre le travail au noir (LTN). Cette loi est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008. Le travail au noir désigne toute activité professionnelle, salariée ou indépendante, exercée en contravention des dispositions légales (comme la législation sur les étrangers, le droit des assurances sociales, le droit du travail, le droit fiscal). Pour endiguer le travail au noir en Suisse, la LTN prévoit des mesures répressives ainsi que des mesures incitatives du côté des prélèvements obligatoires (impôts et contributions sociales). La LTN et l'ordonnance y relative (OTN) apportent une série d'améliorations permettant de lutter contre le travail au noir. Il s'agit surtout:

- de simplifications administratives pour les assurances sociales et pour l'impôt à la source par l'introduction d'une procédure simplifiée pour la déclaration d'activités dépendantes de faible ampleur (p. ex. travaux domestiques, activités temporaires ou de portée très limitée);

- de l'obligation faite aux cantons de désigner un organe de contrôle cantonal auquel ils attribueront des compétences renforcées en matière de contrôle;
- de l'injonction faite aux autorités et organes concernés de se transmettre les uns aux autres les résultats des contrôles effectués auprès des employeurs;
- de sanctions renforcées (p. ex. exclusion d'une entreprise des marchés publics et suppression ou réduction des aides financières publiques).

Aux termes de la LTN, l'entreprise peut choisir la procédure de décompte simplifiée dans les conditions cumulatives suivantes:

- le salaire annuel de chaque salarié n'excède pas le salaire minimum fixé à l'article 7 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40), actuellement de 19 890 francs;
- la masse salariale annuelle totale de l'entreprise n'excède pas 200% du montant de la rente de vieillesse annuelle maximale de l'AVS, soit un montant total de 53 040 francs;
- le décompte des salaires est effectué selon la procédure simplifiée pour l'ensemble du personnel.

La LTN a des incidences directes dans le domaine de la fiscalité. Elle modifie en effet tant la LIFD que la LHID. Les cantons sont tenus de reprendre les nouvelles dispositions de la LHID dans leur propre législation fiscale et de prévoir la procédure de décompte simplifiée. Pour l'année 2008, les mesures fiscales ont été intégrées dans l'ordonnance du 18 décembre 2007 d'exécution de la législation fédérale en matière de lutte contre le travail au noir (RSF 866.0.22).

6. LOI FÉDÉRALE SUR LES PLACEMENTS COLLECTIFS DE CAPITAUX

Le 23 juin 2006, les Chambres fédérales ont adopté la loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (LPCC), loi qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007. Cette loi aligne la législation suisse sur les fonds de placement sur la nouvelle réglementation de l'UE et met en place une réglementation complète des placements collectifs de capitaux. Du point de vue fiscal, les nouvelles formes de placements collectifs de capitaux doivent être assimilées aux fonds de placement contractuels. Dorénavant, les dispositions de la loi sur les impôts s'appliquant actuellement aux fonds de placement contractuels vaudront également pour toute forme de placement collectif de capitaux et seront donc modifiées en conséquence (art. 10 al. 3, art. 21 al. 1 let. e, art. 90 al. 2, art. 97 al. 1 let. j, art. 108 al. 3, art. 114 et art. 162 al. 3). Ainsi, les placements collectifs ne seront imposés que sur leurs immeubles en propriété directe alors que leurs autres rendements et fortune seront directement imposés au chef des détenteurs de parts. Cette règle connaît deux exceptions:

- Les sociétés d'investissement à capital fixe au sens de l'article 110 LPCC continueront d'être imposées en tant que sociétés de capitaux, s'agissant de sociétés anonymes qui ont pour but exclusif le placement collectif de capitaux.
- Désormais, les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe seront exonérés d'impôt dans la mesure où les investisseurs sont exclusi-

vement des institutions de prévoyance professionnelle au sens de l'article 97 al. 1 let. e LICD ou des caisses suisses d'assurances sociales et de compensation exonérées de l'impôt selon l'article 97 al. 1 let. f LICD. Dans ces cas, il est illogique d'imposer les placements collectifs possédant des immeubles en propriété directe.

7. LOI FÉDÉRALE SUR L'ÉTAT HÔTE

La loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordés par la Suisse en tant qu'Etat hôte (LEH, RS 192.12) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008. La Suisse a une longue tradition d'accueil d'organisations et de conférences internationales. La politique d'Etat hôte constitue un aspect important de la politique étrangère de la Suisse. A l'instar des autres Etats, la Suisse accorde des privilèges et immunités aux représentations étrangères, ainsi qu'aux organisations et conférence internationales qu'elle accueille sur son territoire. Au vu de l'importance de la politique d'Etat hôte, le Conseil fédéral a décidé de codifier et de consolider sa pratique en la matière et de régler dans une seule loi les outils principaux de la politique d'Etat hôte. La LICD contient déjà actuellement une disposition en la matière (art. 16). Seule une modification de terminologie est nécessaire pour adapter son contenu à la LEH.

8. LOI FÉDÉRALE PORTANT MODIFICATION DE LA PROCÉDURE DE RAPPEL D'IMPÔT ET DE LA PROCÉDURE PÉNALE POUR SOUSTRACTION D'IMPÔT

En fixant au 1^{er} janvier 2008 l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 20 décembre 2006 portant modification de la procédure de rappel d'impôt et de la procédure pénale pour soustraction d'impôt en matière d'imposition directe, le Conseil fédéral a décidé d'abroger les normes du droit fiscal fédéral contraires à l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme (CEDH). La nouvelle loi garantit une procédure pénale loyale en cas de soustraction d'impôt. Elle respecte la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme et l'article 6 de la CEDH. Le droit de garder le silence et celui de refuser de coopérer ont été inscrits dans la LIFD et dans la LHID. La réglementation de l'utilisation des moyens de preuves recueillis pendant la procédure de rappel d'impôt a également été modifiée conformément à la CEDH. La présomption actuelle de culpabilité entre les époux a été supprimée. Dorénavant, l'épouse ne sera plus mise à l'amende pour les soustractions d'impôt de son époux et inversement.

Bien que les cantons disposent d'un délai de deux ans pour adapter leur législation, le Conseil d'Etat est d'avis d'introduire ces principes dans la LICD dès le 1^{er} janvier 2009, afin que la procédure soit identique pour l'impôt fédéral direct et pour l'impôt cantonal. A noter que la formulation des articles modifiés est identique à celle de la LHID.

9. COMMENTAIRES DES ARTICLES MODIFIÉS

9.1 Modifications de la LICD

Art. 10 titre médian

En raison de l'introduction d'un nouvel aliéna 3 qui traite des placements collectifs de capitaux, le titre médian de l'article 10 doit être complété.

Art. 10 al. 3 (nouveau)

Tous les placements collectifs sont désormais exonérés de l'impôt direct indépendamment de leur forme juridique au niveau fiscal. En conséquence, chaque investisseur est imposé sur sa participation au placement collectif.

Art. 16 al. 1

La modification vise à adapter la terminologie à la loi sur l'Etat hôte qui a notamment modifié l'article 4a LHID.

Art. 19 al. 2, 4^e phr. (nouvelle)

Le nouvel article 19b prévoyant sous certaines conditions un allègement de l'imposition des bénéficiaires en capital prévu à l'article 19 al. 2, il est nécessaire de faire figurer une réserve dans la disposition générale.

Art. 19a (nouveau)

Le propriétaire d'une entreprise de personnes a deux patrimoines distincts, le privé et le commercial. Toute modification de la structure de l'entreprise de personnes, sans modification de sa forme juridique, peut avoir des effets sur la répartition des actifs entre fortune commerciale et patrimoine privé et, par voie de conséquence, peut entraîner l'imposition des réserves latentes sur les biens transférés d'une masse patrimoniale à l'autre. Cela vaut en particulier et surtout pour les immeubles. Le passage d'actifs de la fortune commerciale à la fortune privée peut entraîner des conséquences fiscales. Les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles appartenant à la fortune commerciale sont en principe inclus dans le bénéfice de l'entreprise et sont soumis à l'impôt sur le revenu de l'activité lucrative (système dualiste, applicable dans le canton de Fribourg).

Dès le moment où l'immeuble cesse d'être un actif nécessaire à l'exploitation ou cesse d'être utile à l'entreprise par sa valeur de placement ou par son rendement, il ne fait plus partie du patrimoine commercial.

Le transfert de l'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée entraîne ainsi l'imposition des amortissements récupérés (différence entre le prix d'acquisition et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu) et de la plus-value (différence entre la valeur vénale au moment du transfert et la valeur d'acquisition de l'immeuble). C'est sur ce deuxième effet que porte la proposition présentée à l'alinéa premier. Sur demande de l'entrepreneur, le gain en capital provenant du transfert d'un immeuble n'est imposé comme revenu commercial qu'au moment de sa réalisation. Si cette demande est présentée, l'entrepreneur peut inscrire l'immeuble en pied de bilan. Du point de vue de l'imposition de la fortune et des éventuels rendements de l'immeuble, l'immeuble est alors traité comme un élément du patrimoine privé. En revanche, lorsqu'il y a aliénation de cet actif, le produit de la réalisation est imposé selon les règles applicables à l'aliéna-

tion d'immeubles de la fortune commerciale. Ce principe est également valable pour le calcul des cotisations AVS prélevées sur le revenu.

Il convient de relever que cette mesure n'est envisageable que si le suivi des opérations de report d'imposition peut être assuré, notamment par le biais de mentions figurant dans la déclaration d'impôt du contribuable. Il est également possible d'envisager d'autres procédures, au niveau du registre foncier notamment.

Dans le système dualiste d'imposition, la cession d'une part des immeubles commerciaux compris dans le patrimoine de l'entreprise déclenche l'imposition du bénéfice de liquidation réalisé lors du partage. La présente réforme propose à l'alinéa 3 de donner aux héritiers la possibilité de demander le report d'imposition des bénéfices immobiliers prise en compte lors du partage, le cessionnaire reprenant la charge fiscale latente existant sur ce bien. En outre, sur demande des héritiers, le report de l'imposition doit également être accordé lorsqu'une entreprise est attribuée dans le cadre d'un partage successoral. Si une telle demande est faite, les valeurs déterminant le partage successoral n'influent pas sur les estimations des actifs et des passifs sur lesquelles est fondé l'impôt sur le revenu. L'aliénateur se voit imposer pleinement les gains en capital tirés d'une aliénation ultérieure des actifs de l'entreprise. Cette proposition vise surtout à faciliter fiscalement les règles de la succession (changement de génération) dans le cadre des PME.

En cas d'affermage de l'exploitation, on doit déterminer s'il y a transfert des immeubles de la fortune commerciale dans la fortune privée. Ce transfert n'a lieu que si l'affermage équivaut à une cessation définitive de l'exploitation. Si tel n'est pas le cas, le patrimoine affecté à l'exploitation reste commercial. Or, il n'est pas toujours aisé, pour l'autorité fiscale comme pour l'exploitant, de dire si les conditions d'une cessation définitive de l'exploitation et d'un transfert du patrimoine commercial dans la fortune privée sont remplies. Afin d'apporter une solution à ce problème, on présume à l'alinéa 2 que l'affermage d'une entreprise ne constitue pas une cessation définitive de l'activité lucrative indépendante. L'affermage, qui constitue toujours le revenu d'une activité lucrative indépendante, est donc toujours soumis à l'obligation de payer les cotisations AVS. L'exploitant pourra naturellement établir que l'affermage de son exploitation constitue bien une cessation définitive de son entreprise et demander l'imposition immédiate des amortissements récupérés et de la plus-value.

Art. 19b (nouveau)

En ce qui concerne la fortune commerciale, l'alinéa 1 précise que tous les rendements de droits de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à concurrence de 50% si les droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. L'imposition partielle s'effectue sur le bénéfice net des droits de participation, c'est-à-dire après déduction des charges qui lui sont attribuées (frais de financement, frais d'administration, amortissements, provisions, etc.). L'alinéa 2 ajoute une condition à l'imposition à concurrence de 50% pour les bénéfices provenant de l'aliénation de participations de la fortune commerciale en ce sens que les droits de participation doivent être restés propriété du contribuable ou de l'entreprise pendant un an au moins

afin d'éviter que les commerçants de titres puissent bénéficier de l'imposition partielle des gains en capital.

Art. 20 titre médian

En raison de l'introduction d'un nouvel article 19a, la numérotation des titres médians doit être adaptée.

Art. 21 al. 1 let. c, 3^e phr. (nouvelle)

L'article 21 al. 1 let. c prévoit l'imposition des dividendes et autres avantages appréciables en argent provenant de participations. La nouvelle disposition légale figurant à l'article 21 al. 1^{bis} prévoyant une exception à ce principe, il est utile de faire figurer un renvoi dans la disposition générale.

Art. 21 al. 1 let. e

Par dérogation au principe général de transparence, le rendement des placements collectifs est imposé avec la propriété directe. Conformément au droit en vigueur, l'investisseur est imposé dans la mesure où l'ensemble des revenus du placement excède le rendement de ses immeubles en propriété directe. La modification touche uniquement à la terminologie.

Art. 21 al. 1^{bis} (nouveau)

En ce qui concerne la fortune privée, tous les rendements de droits de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à concurrence de 50% pour autant que ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

Art. 34 al. 1 let. a, 1^e phr.

Il s'agit là d'une mise à jour de la législation rendue nécessaire suite à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2007, d'un nouvel article 21a LICD.

Art. 36 al. 1 let. a à e, let. g et al. 2 let. a à d

Le tableau suivant résume l'augmentation des déductions sociales prévue par le projet:

Type de déduction	Déduction actuelle	Déduction selon projet
enfant	max. 7000 / min. 5500 (2 enfants) max. 8000 / min. 6500 (dès le 3 ^e)	max. 7500 / min. 6000 (2 enfants) max. 8500 / min. 7000 (dès le 3 ^e)
orphelin	max. 7000 / min. 5500	max. 7500 / min. 6000
personne nécessiteuse	700	1000
étudiant, apprenti	1500	2000
contribuable en fauteuil roulant	2000	2500
frais de garde	4000	4500
contribuable à revenu modeste seul sans enfant	max. 2200 / seuil à 10 300	max. 2500 / seuil à 12 000
contribuable à revenu modeste marié ou seul avec enfant	max. 4400 / seuil à 20 600	max. 5000 / seuil à 24 000
rentier à revenu modeste seul sans enfant	max. 7700 / seuil à 20 600	max. 9000 / seuil à 24 000
rentier à revenu modeste marié ou seul avec enfant	max. 9900 / seuil à 25 000	max. 11 000 / seuil à 30 000

Les montants minimaux et maximaux des déductions sociales pour enfant et pour orphelin sont augmentés de 500 francs (dont 150 francs représentent la compensation de la progression à froid). La déduction pour personne nécessitée est augmentée à 1000 francs (soit de 42,85%, dont 8,52% concernent la progression à froid). La déduction pour contribuable aux études ou en apprentissage est augmentée à 2000 francs (soit de 33,33% dont 8,52% concernent la progression à froid). La déduction pour contribuable en fauteuil roulant est augmentée à 2500 francs (soit de 25%, dont 8,52% concernent la progression à froid). La déduction pour frais de garde est augmentée de 500 francs (soit de 12,5%, dont 200 francs concernent la progression à froid).

Les déductions pour contribuables à revenu modeste sont augmentées d'environ 16,5%, dont 8,52% concerne la compensation de la progression à froid.

Art. 37 al. 1

Le projet prévoit de déplacer linéairement le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de 4%, dont 2,69% correspondent à la compensation de la progression à froid. Cela a pour conséquence, par exemple, que le taux qui est actuellement applicable à un revenu imposable de 50 000 francs sera déterminant pour le calcul de l'impôt d'un revenu de 52 000 francs (environ). Tous les paliers sont déplacés de 4%, sous réserve des arrondis. Le seuil du barème est porté de 4900 francs à 5100 francs et le taux maximal de 13,5% sera déterminant pour un revenu de 203 900 francs au lieu de 196 200 francs actuellement (personne seule).

Techniquement, il a été rajouté deux paliers dès 76 700 francs, de façon à rétablir une moyenne équilibrée du nombre de tranches dans les classes de revenu. La majoration par tranche a été adaptée en conséquence.

A noter qu'il s'agit là de la première application des motions 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page et 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens.

Art. 37 al. 6, 3^e phr. (nouvelle)

Il faut prévoir une limitation à l'allègement des bénéficiaires de liquidation prévu par l'article 38b dans les cas d'application de l'article 37 al. 6 LICD, lequel prévoit déjà un abattement de 50%, à certaines conditions, en cas de transfert d'immeubles de la fortune commerciale dans la fortune privée. Sans cette précision, un indépendant qui remplit les conditions de l'article 38b pourrait bénéficier d'un allègement selon cette disposition légale et également demander un abattement selon l'article 37 al. 6, ce qui reviendrait à accorder une double diminution de la charge fiscale.

Art. 38a (nouveau)

Avec la procédure simplifiée, l'impôt est retenu par l'employeur; il s'agit donc d'une imposition à la source. Comme elle peut concerner aussi bien les ressortissants suisses que les ressortissants étrangers avec ou sans permis d'établissement délivré par la police des étrangers, cette procédure doit être régie par un article particulier au chapitre «Impôt sur le revenu». La systématique est ainsi la même que pour la LIFD. Le taux d'imposition de 4,5% correspond au taux recommandé par la Conférence suisse des impôts et prend en compte le fait que l'impôt est prélevé sur le revenu brut sans aucune déduction. Ce taux d'imposition fixe couvre l'impôt cantonal, communal et

ecclésiastique, mais ne comprend pas l'impôt fédéral direct, lequel se monte à 0,5% selon l'article 37a LIFD. Pour répondre aux besoins de simplification et d'incitation fiscale, ces revenus ne doivent plus pouvoir être pris en compte en procédure de taxation ordinaire. L'ordonnance fédérale relative à la LTN (OTN) règle les détails de la procédure simplifiée. Des dispositions d'exécution doivent également être réglées par voie d'ordonnance à l'échelon cantonal. L'alinéa 6 constitue la norme nécessaire à cette délégation. Les alinéas 2 à 5 règlent les obligations de procédure en procédure de décompte simplifiée et mettent en œuvre les modalités prévues par l'article 11 al. 4 LHID. En matière de procédure simplifiée, l'employeur et la caisse de compensation AVS se partagent les obligations de procédure, qui ne répondent donc pas à la même répartition qu'en procédure d'imposition à la source. Selon l'article 1 al. 5 OTN, les caisses de compensation AVS reçoivent pour la perception de l'impôt à la source une provision s'élevant à 10% du montant total de l'impôt à la source qu'elles ont encaissé.

Art. 38b (nouveau)

D'après l'alinéa 1, en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante après l'âge de 55 ans révolus ou en cas d'invalidité, les réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux sont imposées séparément des autres revenus. En incluant les réserves latentes réalisées des deux derniers exercices commerciaux, l'article 38b al. 1 institue un motif de révision légal si les taxations en question sont entrées en force. D'après l'alinéa 2, l'imposition séparée s'applique également au conjoint survivant, aux descendants et aux légataires. Dans la mesure où, sans en poursuivre l'exploitation, ils ne liquident pas l'entreprise exploitée par le défunt dans les cinq années civiles suivant la fin de l'année civile de son décès, il y a un décompte des réserves latentes en vertu de la systématique fiscale.

Lors de l'imposition du bénéfice de liquidation, il y a lieu d'examiner dans un premier temps si le contribuable a la possibilité d'effectuer un rachat de prévoyance. Si le contribuable prouve que tel est le cas, deux solutions sont envisagées: soit le contribuable effectue un rachat et alors celui-ci est directement déductible des réserves latentes et seul le solde est imposé à un taux correspondant au cinquième de ce montant, mais au moins au taux de 6%; soit le contribuable n'effectue pas de rachat, auquel cas le montant correspondant au rachat possible est imposé comme tel selon les modalités de l'article 39 LICD, le solde (à savoir le montant des réserves latentes diminué du rachat possible) étant également imposé séparément à un taux correspondant au cinquième de ce montant, mais au moins au taux de 6% (application de l'art. 37 al. 1 à 4). Cette pratique peut être résumée à l'aide de l'exemple suivant:

Un indépendant célibataire âgé de 56 ans décide de mettre définitivement un terme à son activité lucrative. Le montant total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices comptables se monte à 300 000 francs. Sans tenir compte des réserves latentes, son revenu imposable s'élève à 120 000 francs. Selon attestation de sa caisse de pension, il peut effectuer un rachat de 100 000 francs. Suivant le choix qu'il opère, il sera imposé de la manière suivante:

- s'il décide d'effectuer le rachat autorisé, il sera imposé séparément de ses autres revenus sur 200 000

francs (réserves latentes – rachat), mais au taux de 40 000 francs (un cinquième de 200 000 francs);

- s'il n'est effectué pas de rachat, le montant de 100 000 francs équivalent au rachat possible sera imposé aux taux l'article 39 LICD. Les autres 200 000 francs seront imposés séparément comme ci-avant, soit au taux de 40 000 francs.

Cette nouvelle méthode d'imposition est largement plus favorable aux contribuables que la situation actuellement en vigueur et correspond au système retenu par la LIFD. Les exemples mentionnés ci-après illustrent les conséquences de ce changement. Etant donné qu'il y a application du splitting pour les revenus ordinaires, il est précisé que les exemples concernent un contribuable «personne seule» et que les calculs sont effectués avec les barèmes d'impôt de l'année 2008, sans tenir compte du coefficient cantonal de 103%.

Revenu imposable total	Dont réserves latentes	Rachat possible	Impôt cantonal selon loi actuelle	Impôt cantonal total selon projet	
				Si rachat effectué	Si rachat pas effectué ou pas possible
150 000	100 000	100 000	18 965	4 175	7 275
150 000	100 000	0	18 965	-	10 175
220 000	100 000	100 000	29 700	14 000	17 100
220 000	100 000	0	29 700	-	20 000
420 000	300 000	200 000	56 700	20 000	28 600
420 000	300 000	100 000	56 700	28 771	31 871
420 000	300 000	0	56 700	-	41 212
720 000	600 000	450 000	97 200	23 354	46 954
720 000	600 000	100 000	97 200	68 734	71 834
720 000	600 000	0	97 200	-	84 001

Art. 39 titre médian

Avec l'introduction des nouveaux articles 38a et 38b, l'actuel sous-titre médian «b» reçoit la lettre «d».

Art. 41 let. c

Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe sont exonérés de l'impôt dans la mesure où les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle ou des caisses indigènes d'assurance sociale et de compensation qui sont exonérées de l'impôt. En cas de vente de tout ou partie d'un immeuble appartenant à une institution mentionnée ci-avant et exonérée de l'impôt, un impôt sur les gains immobiliers est prélevé conformément à l'article 41 let. c LICD. Il y a donc lieu de prévoir la même systématique en ce qui concerne les placements collectifs exonérés de l'impôt du fait que les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle ou des caisses indigènes d'assurance sociale et de compensation exonérées d'impôt.

Art. 43 let. e

Le délai durant lequel un contribuable peut, avant ou après la vente de son logement familial, réinvestir le montant obtenu dans un nouveau logement familial et ainsi avoir la faculté de bénéficier de l'imposition différée des gains immobiliers passe d'une année à deux ans.

Art. 61

Les déductions sociales sur la fortune sont augmentées de 5000 francs pour les personnes seules et de 10 000 francs pour les personnes mariées ou seules avec enfant.

Le tableau suivant résume l'augmentation des déductions sociales prévue par le projet:

Type de déduction	Déduction actuelle		Déduction selon projet	
	palier	montant	palier	montant
fortune personne seule	jusqu'à 70 000	30 000	jusqu'à 75 000	35 000
	de 70 001 à 85 000	20 000	de 75 001 à 100 000	25 000
	de 85 001 à 100 000	10 000	de 100 001 à 125 000	15 000
	dès 100 001	0	dès 125 001	0
fortune personne mariée ou avec enfant	palier	montant	palier	montant
	jusqu'à 100 000	60 000	jusqu'à 125 000	70 000
	de 100 001 à 120 000	40 000	de 125 001 à 160 000	50 000
	de 120 001 à 140 000	20 000	de 160 001 à 195 000	30 000
	dès 140 001	0	dès 195 001	0

Les seuils d'assujettissement ont également été passablement augmentés et non uniquement adaptés au renchérissement. Une personne seule est actuellement assujettie à l'impôt sur la fortune à partir d'une fortune imposable de 15 000 francs et un couple marié ou une personne seule avec enfant à partir de 25 000 francs. Le projet prévoit d'augmenter ces deux montants à 20 000 francs et 35 000 francs.

Art. 62 al. 1

Le projet prévoit de déplacer linéairement le barème de l'impôt sur la fortune des personnes physiques. La modification des seuils, par un étirement des paliers, abaisse les taux applicables au-delà de la progression à froid (laquelle représente 8,52%). Cela a pour conséquence, par exemple, que le taux qui est actuellement applicable à une fortune imposable de 75 100 francs sera déterminant pour le calcul de l'impôt d'une fortune de 85 100 francs. Il a été tenu compte à la fois de l'évolution des déductions accordées et de l'écart entre les paliers (multiple de dizaines de milliers de francs) pour déterminer la progression des paliers et la fixation de leur première tranche.

Le seuil d'assujettissement pour une personne seule est porté de 15 000 francs à 20 000 francs et le taux maximal de 3,5 0/00 sera déterminant pour une fortune de 1 100 100 francs au lieu de 1 000 100 francs actuellement.

Un effort particulier, allant au-delà de la correction technique liée à la progression à froid, a été reporté sur les déductions accordées en vue de diminuer les fortunes modestes. Pour une personne seule, la déduction par palier est augmentée de 5000 francs et les classes de fortune donnant droit à une déduction sont étendues. Alors qu'une fortune imposable dépassant 100 000 francs ne permet aucune déduction actuellement, cette limite passe à 125 000 francs avec la révision proposée.

Pour les contribuables mariés ou seuls avec charge d'entretien, les déductions accordées et le seuil d'assujettissement croissent de 10 000 francs. Les classes de fortune

donnant droit à une déduction sont étendues. Ainsi, les déductions sont accordées non plus jusqu'à une fortune nette de 140 000 francs, mais jusqu'à une fortune nette de 195 000 francs.

Art. 71 al. 1, 2^e phr. (nouvelle)

L'introduction de l'article 38a concernant la procédure simplifiée rend nécessaire cette précision dans les dispositions légales traitant de l'imposition à la source. En effet, pour répondre aux besoins de simplification et d'incitation fiscale, les revenus imposés dans le cadre de la procédure simplifiée ne doivent plus pouvoir être pris en compte.

Art. 90 al. 1 let. c (nouvelle)

Le 31 octobre 2006, le Grand Conseil a décidé de modifier la loi du 22 novembre 1988 sur la Banque cantonale de Fribourg (LBCF; RSF 961.1), ce qui a notamment eu comme conséquence d'assujettir la Banque cantonale aux impôts sur le bénéfice et le capital.

La principale raison évoquée était un traitement comparable avec les autres banques. Suite à cette modification, la BCF n'est plus exemptée des impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques sur le bénéfice et le capital. Elle reste, en revanche, exonérée de l'impôt fédéral direct en application de l'article 56 let. b de la LIFD.

Suite à cette nouvelle pratique, des interrogations se sont manifestées au niveau communal pour savoir pour quelles raisons une caisse d'épargne communale avec le statut d'établissement de droit public continuait à être exonérée d'impôt. En effet, la législation actuelle prévoit l'exonération des établissements de droit public, qu'ils appartiennent au canton ou aux communes (art. 97 LICD). Cette même disposition précise tout de même que l'exonération est la règle, mais dans les limites du droit cantonal. Si l'on veut déroger à la règle, il faut alors prévoir une base légale.

En l'état actuel, seules trois caisses d'épargne communales subsistent sous la forme d'un établissement de droit public, à savoir la Caisse d'épargne de la Ville de Fribourg, la Caisse d'épargne de Vuisternens-devant-Romont et la Sparkasse Sense.

Dans un souci d'égalité de traitement avec les autres acteurs du domaine bancaire, le Conseil d'Etat propose d'assujettir les caisses d'épargne communales aux impôts sur le bénéfice et le capital. La nouvelle disposition prévoit de les soumettre à l'impôt selon le régime applicable aux sociétés de capitaux. Elle cite également la Banque cantonale, reprenant par là le principe contenu dans le nouvel article 6 LBCF.

Art. 90 al. 2

Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe sont assimilés aux autres personnes morales. La modification touche uniquement à la terminologie.

Art. 97 al. 1 let. i

La modification vise à adapter la terminologie à la loi sur l'Etat hôte. La teneur actuelle de la LICD ne correspond pas à la situation actuelle, s'agissant notamment des exonérations fiscales dont bénéficient les organisations intergouvernementales en vertu du droit international. Par ailleurs, la réserve de la réciprocité a été supprimée parce

qu'elle ne peut pas être assurée par des bénéficiaires institutionnels tels que les organisations intergouvernementales, les institutions internationales ou les tribunaux internationaux.

Art. 97 al. 1 let. j (nouvelle) et al. 2

Sont exonérés de l'impôt les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe dans la mesure où leurs investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle au sens de l'article 97 al. 1 let. e LICD ou des caisses indigènes d'assurance sociale et de compensation au sens de l'article 97 al. 1 let. f LICD.

Cette modification est le pendant de la modification de l'article 41 let. c. Les explications données au sujet de l'article 41 let. c valent dans la même mesure.

Art. 108 titre médian et al. 3

Le titre médian doit être modifié en raison du remplacement de l'expression «fonds de placement» par «placements collectifs de capitaux». L'alinéa 3 précise que les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe sont soumis à l'impôt sur le bénéfice pour le rendement de leurs immeubles en propriété directe.

Art. 114

En principe, les placements collectifs ne sont pas soumis à l'impôt sur le bénéfice car ils sont traités de façon transparente au niveau fiscal. Une exception reste prévue pour les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe. L'impôt sur le bénéfice est dorénavant calculé selon le même principe applicable aux associations, fondations et autres personnes morales, à savoir à un taux de 10%.

Art. 162 al. 1 let. d (nouvelle)

L'introduction de cette disposition légale est avant tout nécessaire pour simplifier les tâches administratives des entreprises et leur permettre de communiquer aux autorités fiscales les données salariales de leurs employés via Internet selon la norme Swissdec. Bon nombre d'entreprises, en particulier les PME, se plaignent de la charge supplémentaire que constituent les travaux administratifs pour les organes publics. Grâce à une procédure unifiée de communication de données salariales, on dispose aujourd'hui d'un instrument qui permet de simplifier considérablement la communication entre les entreprises et les autorités. Une comptabilité certifiée Swissdec permet maintenant d'enregistrer une seule fois les données salariales et de les envoyer simultanément à tous les destinataires en toute sécurité.

Cette nouvelle méthode permet d'attribuer directement les certificats de salaires dans les dossiers électroniques des contribuables. Cela réduit notablement l'intervention humaine, ce qui permet un gain de temps et une plus grande fiabilité dans le classement.

En cas d'entrée en vigueur du présent projet au 1^{er} janvier 2009, cette nouvelle procédure s'appliquera la première fois pour attester les salaires 2009, soit au début de l'année 2010.

Art. 162 al. 3

Seule l'expression «fonds de placement» est remplacée par «placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe».

Art. 194 al. 1^{bis} et 228 al. 1 et al. 1^{bis}

La disposition doit être modifiée en ce sens que, au moment de l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt, le contribuable doit être informé qu'il n'est pas tenu de présenter des faits qui l'incrimineraient. Il faut prévoir en outre que les moyens de preuve rassemblés dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt ne peuvent être réutilisés dans le cadre d'une procédure en soustraction d'impôt que lorsque ces moyens de preuve n'ont été rassemblés ni dans le cadre d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve ni sous la menace d'une amende en cas de violation d'obligations de procédure. Cette modification permet d'établir la parfaite conformité avec les droits procéduraires garantis par la CEDH.

Lorsqu'une procédure de rappel d'impôt n'est pas introduite conjointement avec une procédure en soustraction d'impôt, l'article 194 al. 1^{bis} doit obliger l'Administration fiscale à avertir le contribuable concerné du risque d'introduction d'une procédure en soustraction ultérieure. Par conséquent, l'Administration doit également lui expliquer ses droits découlant de l'article 228 al. 1 modifié, en vertu duquel il n'est pas tenu de présenter des faits qui l'incrimineraient dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt.

Pour les cas dans lesquels il est évident dès le départ qu'aucune procédure en soustraction d'impôt ne sera introduite, par exemple dans le cas des héritiers, il va de soi qu'il n'est pas nécessaire de donner ces informations au contribuable.

Selon le droit actuel, les preuves rassemblées dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, durant laquelle le contribuable est obligé de collaborer, peuvent être utilisées dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt. C'est pourquoi l'article 228 al. 1^{bis} doit préciser que les moyens de preuve ne peuvent pas être utilisés dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt s'ils ont été rassemblés dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt sous la menace d'une amende en cas de violation d'obligations de procédure ou d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve.

Si la protection de la CEDH ne porte pas sur la procédure de rappel d'impôt (que le contribuable collabore ou non), elle porte en revanche sur la procédure en soustraction d'impôt, qui sert uniquement à fixer l'ampleur de la peine. Dans le cadre d'une procédure en soustraction, le contribuable incriminé a le droit de refuser de collaborer en vertu de l'art. 6 § 1 CEDH, dans la mesure où il n'est pas tenu de s'autoaccuser. Les informations que le contribuable incriminé a fournies dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt sous la menace d'une amende en cas de violation d'obligations de procédure ou d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve ne peuvent pas être utilisées ensuite dans le cadre d'une procédure en soustraction d'impôt. L'utilisation de telles informations constituerait, d'une part, une violation de l'art. 6 § 1 CEDH (droit à un procès équitable) et, d'autre part, une violation de l'art. 6 § 2 CEDH (présomption d'innocence). Par ailleurs, une taxation d'office oblige le contribuable concerné de fournir lui-même les preuves

que la taxation n'est pas correcte (inversion du fardeau de la preuve). Dans ce domaine, il convient de souligner ce qui suit:

Conformément aux articles 164 al. 2 LICD et 46 al. 3 LHID, l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte (art. 176 al. 3 LICD et art. 48 al. 2 LHID). En réalité, le contribuable peut faire valoir, d'un côté, que les conditions de la taxation d'office ne sont pas réunies et, de l'autre, que la base de calcul de l'impôt est manifestement fautive. Dans ce cas, le contribuable doit prouver que l'estimation de l'autorité de taxation est fautive. En d'autres termes, il doit présenter les informations et les documents qui auraient permis d'éviter la taxation d'office. Il doit être en mesure de prouver tout au moins que l'estimation de l'autorité de taxation est manifestement trop élevée. Or, cette inversion du fardeau de la preuve n'est pas conforme à la présomption d'innocence inhérente à la procédure en soustraction d'impôt.

Art. 225

Selon l'alinéa 1 actuel, tout contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction de ses propres éléments imposables. En raison de cette limitation de la responsabilité, le conjoint du contribuable fautif ne peut pas être considéré comme coauteur, complice ou instigateur, et ce, pas même s'il connaissait ou aurait dû connaître le manquement aux devoirs commis par son époux. La limitation de la responsabilité constitue un privilège pour les couples mariés qui n'est pas justifiable objectivement. C'est pourquoi il est nécessaire de reprendre dans le projet d'article 225 la réserve fixée à l'article 222 LICD, qui règle les mesures en cas de participation à une tentative de soustraction ou à une soustraction consommée. Il s'ensuit que les époux devront répondre de participation (instigation, complicité, participation) à une soustraction d'impôt commise par leur conjoint, au même titre que n'importe quel contribuable.

La présomption de culpabilité (avec obligation de fournir une preuve libératoire) qui ressort de l'alinéa 2 actuel, en vertu de laquelle chacun des époux peut apporter la preuve que la soustraction de ses propres éléments imposables a été commise à son insu par son conjoint ou qu'il n'était pas en mesure d'empêcher la soustraction, est contraire à la présomption d'innocence fixée à l'art. 6 § 2 CEDH. Par conséquent, cette inversion du fardeau de la preuve doit être définitivement abrogée.

9.2 Modification de la loi sur les impôts communaux**Art. 2 al. 3**

Le projet prévoit d'assujettir les caisses d'épargne communales aux impôts sur le bénéfice et le capital, ce qui a pour conséquence qu'elles doivent également être assujetties à la contribution immobilière pour les immeubles affectés à leur administration, alors que jusqu'à présent elles n'étaient assujetties à la contribution immobilière que pour les immeubles non affectés à leur administra-

tion. Cette manière de faire est identique à la solution adoptée pour la BCF.

9.3 Modification de la LIS

Art. 1 al. 1

Par souci de transparence, une précision est apportée à l'article 1 al. 1 LIS dans ce sens que les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe et les sociétés d'investissement à capital fixe sont désormais clairement cités dans la loi.

10. INCIDENCES FINANCIÈRES

10.1 Pour l'Etat

L'incidence financière de l'allègement de l'imposition des dividendes s'élève à 3,5 millions de francs (le calcul se base sur un coefficient cantonal à 100%). Cette incidence financière doit toutefois être relativisée dans la mesure où un tel régime d'imposition devrait provoquer des distributions de dividendes plus importantes et éviter que des contribuables fortunés quittent le canton pour s'établir chez nos voisins qui ont déjà adopté une imposition réduite des dividendes.

En ce qui concerne la question de la modération de la charge fiscale des indépendants qui cessent leur activité et des autres modifications mineures, les incidences financières ne sont pas chiffrables.

L'incidence financière de la compensation des effets de la progression à froid est de 13,1 millions de francs. L'incidence financière de l'amélioration des déductions sociales et des barèmes de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune au-delà de la simple compensation de la progression à froid se monte à 7,4 millions de francs, répartis de la manière suivante: barème impôt revenu: 3 millions de francs; barème et déductions sociales concernant la fortune: 0,8 million de francs; déductions pour revenu modeste: 2 millions de francs; déduction sociale pour enfant: 1,4 million de francs et déductions sociales diverses: 0,2 million de francs.

L'incidence financière totale du présent projet de loi se monte ainsi à 24 millions de francs (24,7 millions de francs avec le coefficient de 103%). De ce montant doivent être déduits les impôts dus par les caisses d'épargne communales, soit environ 0,3 million de francs (estimation effectuée sur la base des comptes publiés par lesdits établissements).

10.2 Pour les communes et les paroisses

Les impôts communaux et ecclésiastiques sont prélevés sur la base des impôts cantonaux (coefficient cantonal à 100%) et l'incidence financière correspond à environ 19,2 millions de francs pour les communes et à 2,2 millions de francs pour les paroisses.

10.3 Pour les contribuables

Sont concernés par cette révision les contribuables mariés avec ou sans enfants, en activité ou rentiers, ainsi que les familles monoparentales. Les calculs comparatifs de la charge fiscale tiennent compte des diverses hypothèses mentionnées ci-après.

10.3.1 Impôt cantonal sur le revenu des contribuables salariés

Sujet fiscal: contribuable de profession dépendante, marié ou seul avec enfant(s), le conjoint exerçant ou n'exerçant pas d'activité salariée.

Objet fiscal: produit du travail du contribuable ou du couple, après déductions des charges sociales (AVS, AI, APG, AC, AANP), lequel correspond au revenu brut ci-après.

Déductions considérées: – Caisse de pension: 5% du revenu brut.

– Frais professionnels: 3% du revenu net, minimum 1900 francs et maximum 3800 francs.

– Déduction pour activité du conjoint.

– Assurance maladie: prime forfaitaire de l'année 2008, sans tenir compte des réductions des primes.

– Frais de garde.

– Déductions sociales.

Coefficient: les impôts correspondent à l'impôt cantonal de base (100%).

	Revenu brut	Impôt 2008	Impôt 2009	Différence en %
a) couple marié sans enfant, pas d'activité du conjoint				
	40'000	967.70	853.90	- 11.8
	60'000	2'774.00	2'695.25	- 2.8
	100'000	6'973.80	6'852.90	- 1.7
	150'000	13'157.75	12'898.85	- 2.0
	230'000	23'955.30	23'605.75	- 1.5
b) couple marié avec 1 enfant, pas d'activité du conjoint				
	40'000	382.70	310.60	- 18.8
	60'000	1'989.20	1'806.55	- 9.2
	100'000	6'191.45	5'965.20	- 3.7
	150'000	12'234.25	11'924.35	- 2.5
	230'000	22'967.65	22'580.95	- 1.7
c) couple marié avec 1 enfant (frais de garde), avec salaires identiques des conjoints				
	40'000	130.70	89.00	- 31.9
	60'000	1'403.50	1'188.45	- 15.3
	100'000	5'513.95	5'252.90	- 4.7
	150'000	11'520.45	11'158.65	- 3.1
	230'000	21'855.65	21'423.85	- 2.0
d) couple marié avec 2 enfants, pas d'activité du conjoint				
	40'000	92.45	74.00	- 20.0
	60'000	1'273.60	1'054.65	- 17.2
	100'000	5'373.10	5'081.70	- 5.4
	150'000	11'322.85	10'974.10	- 3.1
	230'000	21'992.10	21'555.75	- 2.0

e) couple marié avec 2 enfants (frais de garde), avec salaires identiques des conjoints

40'000	0.00	0.00	-
60'000	429.70	279.20	- 35.0
100'000	4'263.50	3'917.45	- 8.1
150'000	10'098.00	9'640.60	- 4.5
230'000	20'312.10	19'792.20	- 2.6

f) personne seule, sans enfant

40'000	2'130.30	2'081.95	- 2.3
60'000	4'368.45	4'289.20	- 1.8
100'000	9'335.25	9'227.35	- 1.2
150'000	16'513.35	16'176.25	-2.0
230'000	28'512.00	28'512.00	-

g) personne seule, avec 1 enfant (frais de garde)

40'000	358.00	265.95	- 25.7
60'000	1'940.90	1'706.50	- 12.1
100'000	6'125.15	5'846.50	- 4.5
150'000	12'150.65	11'771.05	- 3.1
230'000	22'877.55	22'417.75	- 2.0

h) personne seule, avec 2 enfants (frais de garde)

40'000	0.00	0.00	-
60'000	868.80	591.05	- 32.0
100'000	4'858.70	4'520.35	- 7.0
150'000	10'702.90	10'235.95	- 4.4
230'000	21'306.30	20'751.80	- 2.6

10.3.2 Impôt cantonal sur le revenu des contribuables rentiers

Sujet fiscal: contribuable de plus de 65 ans, marié ou seul, sans enfant.

Objet fiscal: rentes AVS et pensions brutes

Remarque: le revenu des rentiers (revenu disponible) ne peut pas être comparé avec le revenu brut provenant du travail d'un salarié.

Déductions considérées: – Assurance maladie: prime forfaitaire de l'année 2008, sans tenir compte des réductions des primes.
– Déductions sociales.

Coefficient: les impôts correspondent à l'impôt cantonal de base (100%).

	Revenu total	Impôt 2008	Impôt 2009	Différence en %
a) rentier seul, sans enfant				
	30'000	978.90	798.00	- 18.5
	60'000	4'982.60	4'887.55	- 1.9
	100'000	10'442.05	10'324.55	- 1.1
	150'000	18'409.50	18'024.90	- 2.1
	230'000	30'577.50	30'577.50	-

b) rentier marié, sans enfant

	30'000	216.50	170.10	- 21.4
	60'000	3'286.65	3'045.10	- 7.3
	100'000	7'906.85	7'762.60	- 1.8
	150'000	14'629.45	14'455.30	- 1.2
	230'000	26'410.35	25'977.50	- 1.6

11. AUTRES CONSÉQUENCES DU PROJET

Le présent projet n'a pas de conséquence directe en matière de personnel. Il n'a également pas d'effet s'agissant de la répartition des tâches État–communes et ne soulève aucun problème sous l'angle de la conformité au droit de l'Union européenne.

12. ENTRÉE EN VIGUEUR

Le Conseil d'Etat propose de fixer l'entrée en vigueur des ces modifications au 1^{er} janvier 2009.

BOTSCHAFT Nr. 82 1. Juli 2008
des Staatsrats an den Grossen Rat
zum Gesetzesentwurf zur Änderung verschiedener
Gesetzesbestimmungen über die Steuern

Wir unterbreiten Ihnen einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1), des Gesetzes vom 10. Mai 1963 über die Gemeindesteuern (GStG; SGF 632.1) und des Gesetzes vom 23. Mai 1957 betreffend besondere Besteuerung der Immobilien von Gesellschaften, Vereinen und Stiftungen (BIG; SGF 635.3.1). Nach einer kurzen Einleitung wird auf die Gründe und die Tragweite der Revision dieser verschiedenen Gesetze und ihre Folgen eingegangen. Die Botschaft enthält auch einen Kommentar der geänderten Artikel.

1. EINLEITUNG

Am 2. April 2008 hat der Grosse Rat eine ganze Sitzung der direkten Besteuerung der natürlichen und juristischen Personen gewidmet. So hat er den Bericht zum Ausgleich der Folgen der kalten Progression genehmigt und neun Motionen gutgeheissen, die Steuersenkungen oder Steueränderungen verlangen.

In seinem Regierungsprogramm für die Legislaturperiode 2007–2011 hat es sich der Staatsrat zum Ziel gesetzt, «den Kanton mit einer mässigen Senkung der Steuerbelastung von natürlichen Personen und Unternehmen attraktiver zu machen» (Herausforderung 7).

Der Staatsrat schlägt vor, zur Wahrung der steuerlichen Attraktivität des Kantons namentlich eine Teilbesteuerung der Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen einzuführen. Damit soll die wirtschaftliche Doppelbelastung von Aktionär und Unternehmen gemildert werden. Der Entwurf sieht auch eine steuerliche Entlastung für die Selbstständigerwerbenden bei definitiver Aufgabe ihrer Erwerbstätigkeit vor.