

**Rapport explicatif
du Conseil d'Etat
accompagnant l'avant-projet de loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III (RIE III)**

Nous avons l'honneur de vous soumettre un avant-projet de loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III). Cet avant-projet de loi prévoit la mise en œuvre de la RIE III pour le canton de Fribourg. Il reprend les dispositions harmonisées de la loi sur l'harmonisation fiscale (LHID) et met en œuvre la stratégie adoptée par le Conseil d'Etat le 7 décembre 2015. Le présent rapport rappelle le contexte de la RIE III et ses enjeux pour la Confédération et le canton de Fribourg. Il décrit ensuite les instruments du projet et commente les articles. Il expose enfin les incidences financières de la loi.

GLOSSAIRE

Abréviations et définitions dans le domaine fiscal

RIE III :	Troisième réforme de l'imposition des entreprises
Taux légal :	Le taux légal est le taux d'imposition de base du bénéfice d'une entreprise figurant dans la loi sur les impôts directs cantonaux. Il est de 8.5% actuellement. Dans le cadre des modifications proposées dans ce rapport, le Conseil d'Etat le prévoit à 4% en 2019.
Taux brut :	Le taux brut représente la charge fiscale fédérale, cantonale, communale et paroissiale appliquée au résultat d'une entreprise, après déduction de ladite charge. Par exemple, ce taux est de 24.78% dans le canton de Fribourg en 2015 (en tenant compte du coefficient communal en ville de Fribourg). Il sera en moyenne de 15.90% (sur la base des coefficients communal et paroissial moyens, soit 75%, respectivement 10%) en 2019.
Taux effectif :	Le taux effectif représente la charge fiscale fédérale, cantonale, communale et paroissiale calculée avant déduction de ladite charge. Par exemple ce taux est de 19.86% dans le canton de Fribourg en 2015 (en tenant compte du coefficient communal en ville de Fribourg). Il sera en moyenne de 13.72% en 2019 (sur la base des coefficients communal et paroissial moyens, soit 75%, respectivement 10%).
LICD :	Loi sur les impôts cantonaux directs
LIFD :	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990
IFD :	Impôt fédéral direct
LHID :	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990
NID :	Le bénéfice corrigé des intérêts (ou <i>notional interest deduction</i> en anglais) permet aux personnes morales de déduire des intérêts fictifs calculés sur une partie de leurs fonds propres.
Déclaration des réserves latentes :	La déclaration des réserves latentes est une mesure qui vise à assurer de manière cohérente l'imposition des réserves latentes d'une entreprise créées durant l'assujettissement à l'impôt en Suisse et, inversement, à exonérer la création de valeur imputable à l'assujettissement à une souveraineté fiscale étrangère (on appelle parfois cette mesure « step-up » d'émigration ou d'immigration) ainsi qu'à accorder un traitement fiscal spécifique aux réserves latentes créées sous l'égide d'un statut fiscal spécial.
R&D :	Recherche et développement. Sur le plan fiscal, la déduction accrue pour les dépenses de R&D est une mesure qui entend imposer plus favorablement les contribuables déployant une activité de R&D par rapport à ceux n'exerçant pas une telle activité. Avec ce régime, les dépenses de R&D sont majorées et réduisent en conséquence le résultat

imposable de l'entreprise. On parle également de mesure favorisant la R&D en amont. Cette déduction accrue est aussi appelée super-déduction.

Patent box :	Il s'agit d'un régime de taxation de la propriété intellectuelle appliqué dans certains pays pour localiser leurs brevets. Avec ce régime, les revenus de brevets sont taxés à un taux effectif moindre que les revenus courants et réduisent en conséquence le résultat imposable de l'entreprise. On parle également de mesure favorisant la R&D en aval.
OCDE :	Organisation de coopération et de développement économique
UE :	Union européenne
BEPS :	Projet conduit par l'OCDE visant à déterminer si les règles actuelles permettent un découplage entre le lieu où les bénéficiaires imposables sont déclarés à des fins fiscales et le lieu où l'activité qui les génère se déroule effectivement et, dans l'affirmative, à trouver des moyens d'y remédier (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> ou Erosion de la base fiscale et transfert de bénéfices)

Autres abréviations :

RPT :	réforme de la péréquation et de la répartition des tâches (péréquation intercantonale régie par le droit fédéral)
CDF :	Conférence des Directeurs cantonaux des Finances
CdC :	Conférence des Gouvernements cantonaux
LFP :	Loi sur la formation professionnelle
LStE :	Loi sur les structures d'accueil extrafamilial de jour
RstE :	Règlement sur les structures d'accueil extrafamilial de jour
ACF :	Association des communes fribourgeoises

TABLE DES MATIERES

1	Introduction	6
1.1	<i>Développements au niveau international</i>	6
1.2	<i>Objectifs de la RIE III au niveau fédéral</i>	7
1.3	<i>Enjeux pour le canton de Fribourg</i>	7
1.3.1	Situation actuelle	7
1.3.2	Conséquence de la suppression des statuts	8
2	Evolution du projet au niveau fédéral	8
3	Stratégie du Conseil d'Etat relative à la RIE III	11
3.1	<i>Mesures fiscales</i>	11
3.1.1	Suppression des statuts fiscaux	11
3.1.2	Baisse du taux d'impôts des personnes morales	12
3.1.3	Traitement des réserves latentes à la sortie des statuts (step-up)	16
3.1.4	Traitement des réserves latentes en cas d'arrivée ou de départ de Suisse (step-up)	17
3.1.5	Patent box	17
3.1.6	Super-déduction recherche et développement	19
3.1.7	Impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts (NID)	19
3.1.8	Plafond aux réductions	20
3.1.9	Modification de l'imposition partielle des dividendes	21
3.2	<i>Péréquation financière</i>	22
3.3	<i>Compensation verticale</i>	24
3.4	<i>Mesures d'accompagnement</i>	25
3.4.1	Financement	26
3.4.2	Affectation	27
3.5	<i>Compensation en faveur des communes</i>	33
3.5.1	Discussions avec les communes	33
3.5.2	Estimations actuelles des incidences fiscales de la RIE III sur les communes	34
3.5.3	Principales caractéristiques du mécanisme de compensation des communes	34
3.6	<i>Adaptation de la péréquation financière intercommunale</i>	35
3.7	<i>Compensation des paroisses</i>	36
4	Liquidation d'instruments parlementaires	36
5	Commentaire des dispositions proposées	37
5.1	<i>Loi sur la formation professionnelle</i>	37
5.2	<i>LICD</i>	37
5.3	<i>LStE</i>	40
5.4	<i>Projet de décret relatif à la contribution financière de l'Etat en faveur des communes et des paroisses</i>	41

6	Appréciation de la RIE III	42
7	Incidences financières	43
7.1	<i>Conséquences financières pour l'Etat</i>	43
7.1.1	Conséquences fiscales pour l'Etat	43
7.1.2	Autres conséquences pour l'Etat	45
7.1.3	Conséquences financières nettes pour l'Etat	47
7.2	<i>Conséquences financières pour les communes</i>	47
7.2.1	Conséquences fiscales	47
7.2.2	Compensation cantonale	48
7.2.3	Conséquences financières nettes	48
7.3	<i>Conséquences pour les paroisses</i>	48
7.3.1	Conséquences fiscales	48
7.3.2	Compensation cantonale	48
7.3.3	Conséquences financières nettes	48
7.4	<i>Conséquences financières globales</i>	48
8	Incidences sur le personnel de l'Etat	52
9	Aspects juridiques	52
9.1	<i>Constitutionnalité</i>	52
9.2	<i>Conformité au droit fédéral</i>	52
9.3	<i>Référendum</i>	52
10	Entrée en vigueur et durée de la loi	53

1 INTRODUCTION

1.1 Développements au niveau international¹

Depuis déjà de nombreuses années, des critiques se sont élevées au niveau international contre les régimes fiscaux cantonaux pratiqués par la Suisse. Depuis 2005, l'Union européenne considère que les régimes fiscaux spéciaux applicables aux entreprises (notamment les statuts fiscaux cantonaux mais également les règles de répartition du bénéfice pour les sociétés principales ou la fiscalité des sociétés de financement [*finance branch*]) sont incompatibles avec l'accord de libre-échange entre la Suisse et l'UE² dès lors qu'ils permettent une imposition privilégiée des bénéfices de source étrangère et entraînent de ce fait des distorsions de concurrence. Dès 2010, la Suisse et l'UE ont entamé un dialogue sur les régimes fiscaux applicables aux entreprises. Ce dialogue a abouti, suite à de nombreuses discussions, à une déclaration commune paraphée en juillet 2014. Cette déclaration énumère les principes et les objectifs communs, dont la volonté du Conseil fédéral d'abroger les statuts fiscaux cantonaux et de se conformer aux normes internationales. En contrepartie, les Etats membres de l'UE ont confirmé leur volonté de supprimer les mesures de rétorsion introduites contre la Suisse dès l'abrogation des régimes fiscaux.

Dès 2013, l'OCDE a également décidé de lutter contre l'érosion et le transfert de bénéfice dans des Etats à basse fiscalité sous l'égide du projet « *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* ». Ce projet s'articule en 15 actions visant à imposer les bénéfices à l'endroit où l'activité économique se déploie, à empêcher la planification fiscale agressive et la non-imposition transfrontière. Ces changements de paradigme devraient modifier en profondeur les règles fiscales. Les travaux d'analyse des différents groupes de travail ont été finalisés et rendus publics en octobre 2015 par la publication des rapports finaux pertinents.

Les régimes fiscaux spéciaux appliqués par les cantons, mais aussi les allègements fiscaux accordés dans le cadre de la politique régionale, les règles de répartition internationale pour les sociétés principales et la licence box du canton de Nidwald ont été examinés dans le cadre du Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables (*Forum on Harmful Tax Practices*). Ce forum s'est également penché sur l'analyse des patent box. Selon son analyse, une fiscalité privilégiant les produits de licences peut être admise pour autant que les dépenses de recherche liées aux produits générés aient été engagées dans le pays qui prévoit le régime privilégié (nexus approach). Ce forum a enfin fixé le cadre de l'échange obligatoire et spontané des informations sur les rulings en matière fiscale. Ce dernier volet n'est toutefois pas traité dans la RIE III et fait l'objet d'un projet séparé. Les résultats de l'étude de ce forum ont été intégrés dans les travaux d'analyse de l'OCDE rendus publics en octobre 2015.

Il est enfin utile de relever que, faisant suite aux développements au sein de l'OCDE, l'UE réexamine également les différents allègements fiscaux accordés par les Etats de l'UE afin d'examiner s'ils constituent des aides d'Etat prohibées. Elle souhaite également améliorer la transparence en matière fiscale par un échange accru et spontané d'informations fiscales.

Compte tenu de ce contexte international, le Conseil fédéral s'est engagé à ce que la Suisse abandonne les statuts fiscaux cantonaux ainsi que les règles applicables aux sociétés principales et aux succursales financières dans le cadre de la RIE III. La RIE III adoptée par le parlement fédéral le

¹ Ce chapitre comporte un condensé des informations importantes pour la compréhension de l'avant-projet. Des informations plus complètes peuvent être trouvées, avec les références, dans le message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III (FF 2015 4613, ch. 1.1.1).

² Accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne, RS 0.6332.401.

17 juin 2016 permet de répondre à cet engagement. L'avant-projet soumis en consultation permet la mise en œuvre de la RIE III dans le canton de Fribourg.

1.2 Objectifs de la RIE III au niveau fédéral

Les modifications survenues et en cours au niveau international nécessitent une révision de la fiscalité des entreprises suisses et exigent particulièrement la suppression des régimes fiscaux spéciaux. Cela étant, si l'on abolissait ces régimes sans mesures compensatoires, il faudrait s'attendre à ce que de nombreuses entreprises quittent la Suisse. Or, ces dernières revêtent une importance primordiale puisque leur part au produit de l'impôt sur le bénéfice est de 48.9% pour la Confédération³.

La RIE III constitue la réponse du parlement fédéral à ces défis. Compte tenu du contexte précité, elle poursuit trois objectifs : les mesures fiscales adoptées par la Confédération doivent permettre de rétablir l'acceptation internationale de la Suisse tout en maintenant une charge fiscale compétitive pour les entreprises et en sauvegardant le rendement financier des impôts sur le bénéfice. Les mesures qu'elle comporte garantissent un équilibre délicat de ces trois objectifs partiellement contradictoires.

Pour répondre à ces objectifs tout en étant en mesure de s'adapter rapidement dans un environnement international très dynamique, le Conseil fédéral estime que la stratégie fiscale doit comporter les trois éléments suivants :

- > Introduction de nouvelles réglementations applicables aux revenus mobiles conformes aux normes internationales ;
- > Baisse des taux cantonaux de l'impôt sur le bénéfice ;
- > Mesures supplémentaires visant à améliorer la systématique du régime d'imposition des entreprises.

Sur la base de ces critères, le message du Conseil fédéral comporte, outre les mesures fiscales, une redéfinition des règles de péréquation intercantonale ainsi qu'une compensation versée par la Confédération aux cantons par le biais d'une augmentation de la part de l'impôt fédéral direct redistribuée aux cantons (la compensation verticale). Cette compensation se justifie en raison de l'importance que les sociétés à statut revêtent pour les recettes de l'impôt fédéral direct. Elle tend à faire participer la Confédération aux mesures cantonales visant à maintenir ces sociétés en Suisse.

Le parlement a largement suivi le Conseil fédéral dans sa vision de la RIE III. La plupart des mesures supplémentaires portant sur l'amélioration de la systématique du régime de l'imposition des entreprises (particulièrement l'abolition du droit de timbre d'émission) ont toutefois été supprimées durant les débats parlementaires.

1.3 Enjeux pour le canton de Fribourg

1.3.1 Situation actuelle

Depuis 2015, le taux d'impôt effectif sur le bénéfice avant impôt s'élève à 19.86%⁴ en ville de Fribourg, taux qui comprend l'impôt cantonal, communal, paroissial et fédéral direct.

Les sociétés holding ne paient pas d'impôt cantonal sur le bénéfice (art. 127 de la loi sur les impôts cantonaux directs [LICD ; RSF 631.1]). Elles paient en revanche l'impôt fédéral direct au taux effectif de 7.86%. Les sociétés de domicile (art. 128 al. 1 LICD) sont imposées uniquement pour

³ Selon le message du Conseil fédéral, ch. 1.1.4.

⁴ Pour la méthodologie de calcul du taux effectif, voir glossaire.

l'activité administrative exercée en Suisse, soit en général une part de 10% à 30% du bénéfice, ce qui représente un taux d'imposition de 10% en moyenne. Enfin, les sociétés mixtes (art. 128 al. 2 LICD) sont imposées de manière ordinaire pour le bénéfice généré par l'activité en Suisse. Pour le reste du bénéfice, seule une part (préciput) est prise en compte. Le taux d'impôt sur le bénéfice pour ces sociétés s'élève à 12% en moyenne. Tant les sociétés de domicile que les sociétés mixtes sont imposables à l'IFD au taux effectif de 7.86%.

Le taux légal ordinaire de l'impôt sur le capital s'élève quant à lui à 0.16% pour le canton. Pour les sociétés à statut, il est de 0.017% jusqu'à 500 millions de capital et de 0.008% dès ce montant. Le taux d'impôt effectif s'élève à 0.307% pour les sociétés imposées au régime ordinaire, respectivement à 0.033% et 0.015% pour les sociétés au bénéfice d'un statut cantonal en tenant compte de l'impôt cantonal, communal (Fribourg-ville) et paroissial.

Grâce à ces conditions-cadres avantageuses les sociétés au bénéfice d'un statut fiscal spécial profitent d'un taux d'imposition effectif compétitif sur le plan international. En 2012, elles ont rapporté 31 millions de francs d'impôts sur le bénéfice et le capital au canton (y compris la part de l'impôt fédéral direct), ce qui représente 18% des recettes d'impôt sur le bénéfice. A prime abord, ce taux peut paraître faible au regard des mesures d'envergure proposées pour maintenir ces sociétés dans le canton de Fribourg. Ce pourcentage sous-estime toutefois l'importance des sociétés à statut dans le canton, car il ne comprend pas l'impôt que pourrait générer ces mêmes sociétés au bénéfice d'un allègement fiscal. La quote-part des bénéfices des sociétés à statut, (y compris celles qui sont au bénéfice d'un allègement fiscal) par rapport au total des bénéfices réalisés par les entreprises implantées dans notre canton illustre mieux l'importance relative de ces sociétés puisque cette quote-part est de l'ordre de 70% (moyenne 2009 à 2011).

1.3.2 Conséquence de la suppression des statuts

La suppression des statuts fiscaux spéciaux sans correctifs entraînerait une augmentation considérable de la charge fiscale de ces sociétés. Le taux de l'impôt sur le bénéfice doublerait pratiquement pour passer à 19,86%. L'impôt sur le capital serait quant à lui dix fois plus élevé puisqu'il passerait à 0.307%.

Ainsi, sans correctifs, il existe un risque important que ces sociétés quittent le canton compte tenu de l'augmentation de leur charge fiscale. Leur départ entraînerait non seulement des pertes de recettes fiscales de l'ordre mentionné sous le chiffre 1.3.1 mais également des pertes de places de travail. Les sociétés à statuts installées dans le canton de Fribourg emploient directement environ 3'000 personnes. De par leur implantation dans le canton, ces entreprises fournissent également des postes de travail de manière indirecte. Les postes induits de manière indirecte ne sont toutefois pas chiffrables. Enfin, pour les sociétés à statuts qui bénéficient d'un allègement fiscal au sens de la politique régionale, une délocalisation précoce annihilerait l'objectif poursuivi par l'allègement fiscal puisque les recettes fiscales escomptées à la fin de l'allègement ne seraient jamais réalisées (ou réalisées durant une période trop courte pour garantir un retour sur investissement pour l'Etat).

Conscient de la problématique, le Conseil fédéral a encouragé les cantons à réduire le taux d'impôt sur le bénéfice de manière à garantir une imposition compétitive des entreprises malgré la suppression des statuts fiscaux spéciaux.

2 EVOLUTION DU PROJET AU NIVEAU FÉDÉRAL

Le Conseil fédéral a transmis son avant-projet en consultation en septembre 2014. Ce document comportait un catalogue de mesures fiscales visant à maintenir la compétitive fiscale de la Suisse suite à l'abrogation des statuts fiscaux spéciaux mais aussi différentes dispositions visant à amélio-

rer la systématique fiscale. Il prévoyait en outre des compensations financières entre la Confédération et les cantons ainsi qu'une modification des règles de la péréquation. Le tableau qui suit (tableau 1) présente de manière condensée les mesures soumises à la consultation ainsi que ce qu'il en est advenu lors de l'adoption du message. La dernière colonne indique la décision du parlement fédéral. Pour cette colonne, l'indication avec ou sans modification s'entend toujours par rapport au projet législatif contenu dans le message du Conseil fédéral.

Tableau 1

	CONSULTATION	MESSAGE DU CF				PARLEMENT
		Retenue		Nouvelle	Supprimée	
		Sans adaptation	Avec adaptation			
Suppression des statuts fiscaux	X	X				Adopté sans modification
Baisse du taux d'impôts des personnes morales	X	X				Adopté sans modification
Imposition différenciée du capital	X		X			Adopté avec modification →prise en compte des prêts intra-groupes
Step-up (abolition des statuts)	X		X			Adopté sans modification
Step-up (migration)	X	X				Adopté sans modification
Patent box	X		X			Adopté avec modifications →Imposition des dépenses lors de l'entrée dans la box ou dans les cinq ans

	CONSULTATION	MESSAGE DU CF			PARLEMENT	
		Retenue		Nouvelle		Supprimée
		Sans adaptation	Avec adaptation			
Superdéduction R&D				X	Adopté avec modifications →réglementation par le Conseil fédéral → plafonnement de la superdéduction à 150% des dépenses	
Octroi de l'IFI aux établissements stables	X	X			Adopté sans modification	
Modification de l'imposition partielle des dividendes	X		X		Pour les cantons, imposition à 60% au moins en cas d'introduction de la NID	
Suppression du droit de timbre d'émission	X	X			Suppression de la proposition	
Modification du calcul de réduction pour participation	X				X Pas thématiqué	
Déduction notionnelle d'intérêt	X				X Réintroduction de la mesure → volontaire pour les cantons → meilleur cadre de la mesure	
Plafonnement des réductions					Introduction d'un plafonnement à 80% des réductions liées aux différents instruments fiscaux Les cantons peuvent fixer un plafond inférieur	
Modification du calcul des pertes fiscales déductibles	X				X Pas thématiqué	
Imposition des gains en capitaux	X				X Pas thématiqué	

	CONSULTATION	MESSAGE DU CF				PARLEMENT
		Retenue		Nouvelle	Supprimée	
		Sans adaptation	Avec adaptation			
Autres mesures						
Compensation verticale	X	X				Adoption avec modification → augmentation de la part aux cantons
Péréquation financière	X	X				Adoption avec modifications → prise en compte de la sortie anticipée des statuts

3 STRATÉGIE DU CONSEIL D'ETAT RELATIVE À LA RIE III

Compte tenu du contexte international décrit sous le chiffre 1, de l'évolution du projet législatif au niveau fédéral ainsi que des décisions de principe prises par les cantons proches du canton de Fribourg en matière de RIE III, le Conseil d'Etat a dévoilé sa stratégie relative à la RIE III lors des conférences de presse des 15 décembre 2014 et 4 décembre 2015.

Au vu des nombreuses adaptations apportées au projet par le parlement, le Conseil d'Etat doit toutefois préciser sa stratégie. Les chapitres qui suivent énumèrent et expliquent les mesures de la RIE III ainsi que la proposition du Conseil d'Etat pour chacune d'elles.

3.1 Mesures fiscales

3.1.1 Suppression des statuts fiscaux

Etant donné le contexte international, les statuts fiscaux prévus aux articles 127 et 128 LICD doivent être supprimés. Le canton ne dispose d'aucune marge de manœuvre puisque la base légale fédérale sur laquelle reposent ces statuts (art. 28 al. 3 et 4 LHID) est supprimée par la loi sur la RIE III.

Les conséquences d'une suppression des statuts sans mesures compensatrices sont décrites au ch. 1.3. Rester inactif n'est dès lors pas une option pour le canton de Fribourg. Le catalogue de mesures présentées dans les chapitres qui suivent vise à poser des conditions-cadres attrayantes en vue de maintenir un tissu d'entreprises stable et dynamique dans le canton et de contribuer à y générer de la croissance économique et de l'emploi, tout en préservant des recettes fiscales permettant de financer les missions de l'Etat.

3.1.2 Baisse du taux d'impôts des personnes morales

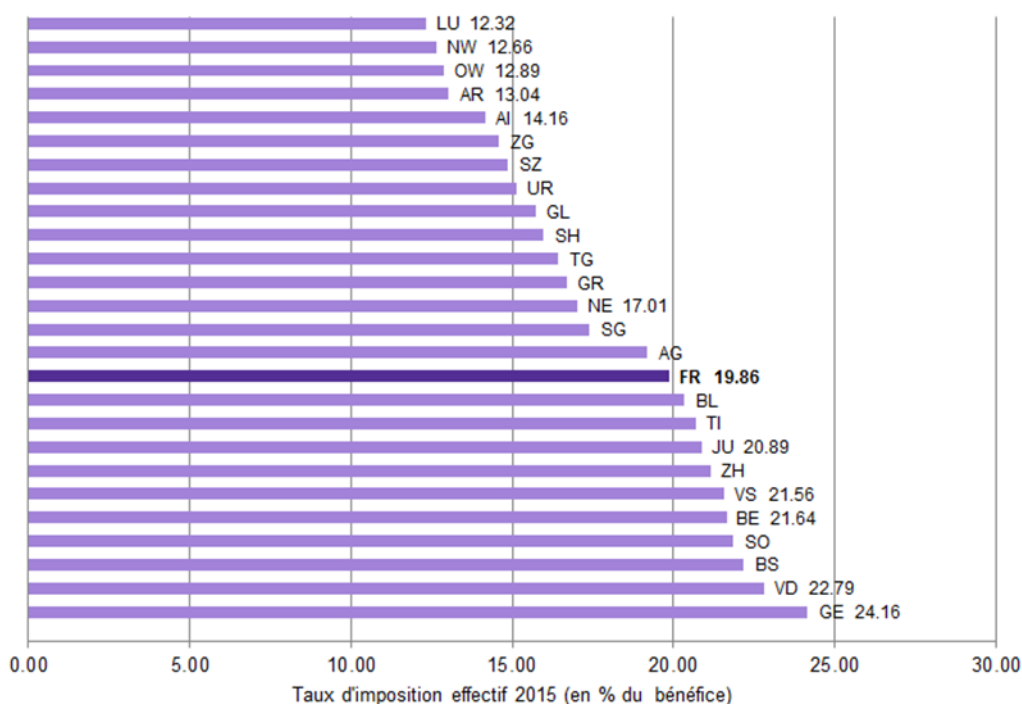
Situation actuelle

Afin de garantir une imposition compétitive des entreprises malgré la suppression des statuts fiscaux spéciaux, le message du Conseil fédéral encourage les cantons à diminuer le taux d'impôt sur le bénéfice. Une réduction du taux d'imposition constitue la seule mesure incontestable sur le plan international (pour autant qu'une charge fiscale de l'ordre de 10% soit assurée⁵). De ce fait, elle semble la mieux à même de garantir la sécurité juridique sur le long terme.

Le taux d'impôt sur le bénéfice appliqué dans le canton de Fribourg s'élève à 19.86%. Avec ce taux, le canton de Fribourg se trouve en 16^{ème} position en comparaison avec les autres cantons (comparaison compte tenu de la charge fiscale dans la capitale cantonale). Le canton de Genève applique le taux d'impôt le plus élevé avec 24.17% et le canton de Lucerne a la charge fiscale la moins élevée avec 12.32% (voir tableau 2).

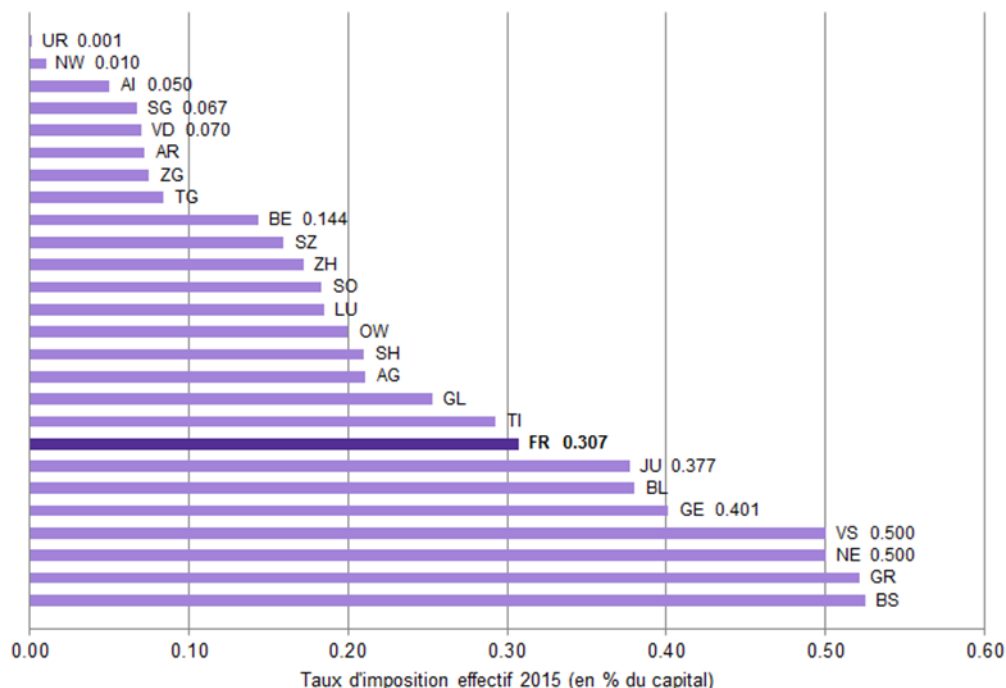
En matière d'impôt sur le capital avec un taux de 0.3% (0.16% pour l'impôt cantonal), le canton de Fribourg se situe en 19^{ème} position (voir tableau 3).

Tableau 2



⁵ Il faut toutefois souligner que l'UE discute actuellement une directive dont l'objectif est de pouvoir imposer la totalité des bénéfices d'une multinationale dont le siège se trouve dans l'un des Etats de l'UE si les taux appliqués dans les autres pays d'implantation sont inférieurs de 50% au taux appliqué dans l'Etat de l'UE.

Tableau 3



Baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice

Plusieurs cantons entourant le canton de Fribourg ont déjà annoncé, voire adopté les dispositions relatives à la baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice. Le canton de Neuchâtel applique un taux effectif de 15.6% depuis 2016, le canton de Vaud réduira son taux effectif de 22.79%⁶ à 13.79% (taux effectif) dès 2019. Le canton de Genève envisage une réduction de son taux effectif de 24.16%⁷ à 13.49% (taux effectif).

Dès lors, compte tenu des modifications législatives survenues ou en cours dans les cantons qui nous entourent, l'examen de l'impact de la RIE III pour le canton de Fribourg ne peut pas être effectué uniquement sur la base d'un examen du tissu d'entreprises qui y sont implantées. Ainsi, même si le tissu d'entreprises du canton n'exigeait pas de réduction du taux (ce qui n'est pas le cas, étant donné que la part des bénéfices générés par les sociétés au bénéfice d'un statut fiscal spécial représente 70% des bénéfices des personnes morales du canton), le canton de Fribourg serait contraint d'agir afin de rester compétitif et d'éviter que des entreprises locales (imposées de manière ordinaires ou bénéficiant de statuts) partent dans les cantons voisins plus attractifs.

Dans ce souci de compétitivité avec les autres cantons, le Conseil d'Etat a décidé de réduire le taux d'impôt cantonal sur le bénéfice à 4%, pour un taux effectif de 13.72%. Cette baisse de taux entraînera des pertes de recettes fiscales estimées à 59.2 millions de francs pour l'Etat, pertes qui seront partiellement compensées par les recettes supplémentaires générées par la suppression des statuts, estimées à 29.6 millions de francs. Le coût de la baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice est donc estimé à 29.6 millions de francs pour l'Etat, à 22.2 millions de francs pour les communes et à 3 millions de francs pour les paroisses (pour le détail, voir ch. 7).

⁶ Selon chiffres 2015 du tableau 2.

⁷ Selon chiffre 2015 du tableau 2.

Baisse du taux de l'impôt sur le capital

Comme relevé sous le chiffre 1.3, la suppression des statuts fiscaux entraînera une augmentation de la charge fiscale au niveau de l'impôt sur le bénéfice pour les sociétés concernées. Sans correctifs, cette charge doublerait. C'est toutefois au niveau de l'impôt sur le capital que les effets de la suppression des statuts se feront sentir le plus durement. En effet, sans modification de l'impôt sur le capital, les sociétés concernées pourraient payer jusqu'à 10 fois plus d'impôt sur le capital qu'aujourd'hui. Sans mesures compensatoires, on doit dès lors s'attendre à ce que les sociétés concernées se délocalisent, ce d'autant plus que les cantons voisins (Vaud et Berne) appliquent aujourd'hui déjà un taux d'impôt sur le capital deux à trois fois moins élevé que dans le canton de Fribourg.

Afin de neutraliser cet effet, plusieurs variantes ont été examinées. Deux d'entre elles prévoyaient la mise en œuvre de l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital. Cet instrument fait partie de la réforme de l'imposition des entreprises II mais n'a pas été mis en œuvre dans le canton de Fribourg. La motion Markus Ith (M 1002-07⁸) Modification de la loi sur les impôts cantonaux directs, approuvée par le Grand Conseil, demande d'ailleurs d'introduire cette mesure. La première de ces deux variantes prévoyait d'introduire l'imposition différenciée du capital en reprenant le taux légal appliqué aujourd'hui aux sociétés à statuts (0.017%) avec l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital. La seconde d'entre elles prévoyait, outre ces deux mesures, une diminution de moitié du taux ordinaire de l'impôt sur le capital (à 0.08%). Sur la base des simulations effectuées, il s'avère toutefois que ces deux variantes ne permettraient pas de limiter suffisamment l'augmentation de l'impôt sur le capital des sociétés à statuts, en particulier pour les sociétés holding.

Le Conseil d'Etat propose dès lors de renoncer à introduire l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital. A la place, il souhaite réduire le taux de l'impôt (cantonal) sur le capital de 0.16% à 0.04%. Combinée à l'imposition différenciée du capital (voir ci-dessous), la réduction de taux devrait permettre de garantir une augmentation modérée de l'impôt sur le capital des sociétés qui bénéficient aujourd'hui d'un statut fiscal spécial et d'éviter ainsi une délocalisation de ces dernières à l'étranger ou dans d'autres cantons plus attractifs. Le coût des mesures proposées en matière d'impôt sur le capital (diminution du taux de l'impôt sur le capital, recettes supplémentaires liées à l'abolition des statuts et imposition différenciée) est estimé à 11.8 millions de francs pour l'Etat, à 8.9 millions de francs pour les communes et à 1.2 millions de francs pour les paroisses (pour le détail, voir ch. 7).

Baisse de l'impôt minimal

Comme 13 autres cantons, Fribourg connaît l'impôt minimal qui est perçu sur les recettes brutes des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives lorsqu'il est plus élevé que l'impôt ordinaire sur le bénéfice et le capital. Les sociétés sont toutefois dispensées de cet impôt durant les trois premières années d'exploitation ainsi qu'en cas de difficultés financières. L'impôt minimal avait été introduit pour permettre d'appréhender fiscalement des entreprises dont le revenu imposable n'est pas représentatif de leur capacité contributive. A l'heure actuelle, moins de cinq entreprises sont soumises à cet impôt qui génère environ 620'000 francs de recettes d'impôt cantonal, communal et paroissial. Le taux est aujourd'hui fixé à 0.5 pour mille sur les recettes brutes provenant du commerce en gros et des entreprises de fabrication et de 1.4 pour mille sur les autres recettes. L'impôt est perçu uniquement pour les recettes brutes supérieures à 500'000 francs par an.

⁸ 2007-GC-4 selon Parlinfo.

Etant donné que les taux en vigueur ont été fixés sur la base des taux actuels d'impôt sur le bénéfice, il y a lieu de réduire les taux dans la même mesure que l'impôt ordinaire sur le bénéfice. Les taux doivent dès lors être réduits à 0.25 respectivement à 0.7 pour mille.

Imposition différenciée du capital

Fonctionnement

Le droit fédéral (art. 29 al. 3 LHID) aménage aux cantons la possibilité – mais non l'obligation – de prévoir un dégrèvement de l'impôt, sous forme d'une réduction du taux d'impôt, pour le capital propre lié à des patentes et à des droits analogues, à des droits de participations qualifiés (soit de 10% au moins) ainsi qu'à des prêts entre sociétés d'un même groupe. Pour appliquer cette mesure, il y aura lieu de déterminer tout d'abord la quote-part des actifs précités sur l'ensemble des actifs de la société. Cette quote-part sera ensuite appliquée au capital propre pour déterminer la part du capital propre pouvant bénéficier du taux d'impôt privilégié.

Exemple chiffré (selon art. 29 al. 3 LHID)

<u>Actifs</u>		<u>Passifs</u>	
Débiteur société groupe	20	Fonds étrangers	100
Participations	20	Fonds propres	200
Immeubles	200		
Immobilisations incorporelles	60		
Total des actifs	300	Total des passifs	300

Part du capital propre pouvant bénéficier du taux réduit : $100/300 = 1/3$

Capital propre 200

Dont privilégié imposé au taux réduit : $1/3$ de 200 = 67

Proposition du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat propose de mettre en œuvre l'imposition différenciée du capital en excluant toutefois les prêts entre sociétés d'un même groupe du calcul de la quote-part de capital pouvant bénéficier du taux d'impôt privilégié. Ces prêts ne figuraient pas dans le message du Conseil fédéral. Leur prise en compte entraînerait un coût supplémentaire de l'ordre de 2 millions de francs.

L'imposition différenciée du capital doit être combinée avec une diminution du taux ordinaire d'impôt sur le capital. Afin de garantir une imposition modérée du capital, le Conseil d'Etat propose un taux d'impôt privilégié de 0.004%, soit un dixième du taux ordinaire.

Exemple chiffré (selon stratégie du Conseil d'Etat)

<u>Actifs</u>		<u>Passifs</u>	
Débiteur société groupe	20	Fonds étrangers	100
Participations	20	Fonds propres	200
Immeubles	200		
Immobilisations incorporelles	60		
Total des actifs	300	Total des passifs	300

Part du capital propre pouvant bénéficier du taux réduit : $80/300 = 26.7\%$

Capital propre 200

Dont privilégié imposé au taux réduit : 26.7% de 200 = 53.3

3.1.3 Traitement des réserves latentes à la sortie des statuts (step-up)

Fonctionnement

Le droit fédéral (art. 78g LHID) prévoit qu'au moment de leur sortie du statut fiscal spécial, les sociétés ont la possibilité – mais non l'obligation – de faire valoir les réserves latentes créées lorsqu'elles bénéficiaient du statut. Les réserves latentes sont déterminées selon les méthodes reconnues et attestées par l'autorité fiscale par voie de décision. Dans ce cas, le bénéfice des cinq années suivantes doit être imposé de manière séparée à hauteur des réserves latentes constatées. Dans l'esprit de la disposition, l'imposition séparée devrait avoir lieu à un taux d'imposition privilégié, ceci afin d'éviter que les réserves latentes créées par la société alors qu'elle bénéficiait d'un statut fiscal spécial soit imposées à un taux trop élevé. Les experts⁹ estiment en effet que sans mesure d'accompagnement, la charge fiscale à supporter serait disproportionnée et donc contraire à la bonne foi et au principe de l'imposition selon la capacité contributive. En cas de pertes durant les cinq années suivant la sortie du statut, l'entreprise n'aurait aucune possibilité de prolonger le délai transitoire.

A noter que les sociétés qui renonceraient à leur statut fiscal avant l'entrée en vigueur de la réforme pourraient, sur la base de la jurisprudence du Tribunal fédéral¹⁰ et pour autant que le canton le prévoit, bénéficier d'une période transitoire prolongée à 10 ans pour faire valoir les réserves latentes créées durant le statut (step-up pré-RIE III).

Proposition du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat propose d'orienter sa stratégie sur une baisse importante du taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice (voir ch. 3.1.2). Dès lors, il propose de ne pas prévoir d'imposition privilégiée pour les réserves latentes créées par la société alors qu'elle bénéficiait d'un statut fiscal spécial. Selon les experts, un tel mode de procéder est conforme à l'esprit de l'art. 78g LHID qui vise à garantir une imposition modérée des réserves latentes créées sous le régime privilégié. Un canton qui

⁹ R. Matteotti, St-Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2015.

¹⁰ ATF 2C_645/2011 du 12 mars 2012, ATF 2C_842/2013 du 18 février 2014.

orienterait sa stratégie sur une baisse importante de son taux d'impôt sur le bénéfice pourrait ainsi prévoir un taux d'imposition identique à son taux d'imposition ordinaire. Dès lors, aucune perte de recette fiscale n'est attendue en lien avec cette mesure.

3.1.4 Traitement des réserves latentes en cas d'arrivée ou de départ de Suisse (step-up)

Fonctionnement

Les articles 24b et 24c LHID prévoient une harmonisation du traitement des réserves latentes en cas d'arrivée ou de départ de Suisse. Selon l'art. 24b LHID, lorsqu'une société s'implante en Suisse, les réserves latentes – y compris le goodwill - que l'entreprise a créées à l'étranger peuvent être déclarées dans le bilan fiscal sans incidences sur l'impôt. Les réserves latentes attribuables aux différents actifs seront ensuite amorties selon les taux d'amortissement usuels. Le goodwill devra être amorti dans un délai de 10 ans. Cette disposition vise à favoriser l'implantation en Suisse d'entreprises qui sont aujourd'hui installées dans des pays bénéficiant d'un régime fiscal très favorable soumis à la critique internationale. L'instrument devrait en revanche trouver peu d'écho auprès des sociétés qui sont implantées dans les pays voisins de la Suisse. En effet, avec l'échange accru d'informations au niveau international, l'autre Etat ne manquerait pas d'imposer les réserves latentes annoncées en Suisse à titre d'impôt de sortie.

En cas de départ d'une entreprise de la Suisse, les réserves latentes générées durant l'activité en Suisse – y compris le goodwill – sont soumises à l'impôt sur le bénéfice au moment du départ de la société.

Stratégie du Conseil d'Etat

La réglementation prévue dans la LHID est obligatoire pour les cantons et ne leur laisse aucune marge de manœuvre. Les dispositions fédérales doivent dès lors être reprises dans la LICD. La reprise de ces dispositions n'entraînera pas de pertes de recettes fiscales.

3.1.5 Patent box

Fonctionnement

Le régime de la patent box, sa mise en œuvre et son application sont extrêmement complexes. C'est la raison pour laquelle le Conseil d'Etat se limite à donner une explication schématique et vulgarisée du fonctionnement de cet instrument. Un exemple chiffré en annexe 1 illustre cette complexité.

Selon l'art. 24a LHID, les bénéfices provenant de droits incorporels et de droits analogues sont séparés des autres bénéfices générés par une entreprise et pris en compte de manière très réduite dans la base d'imposition pour l'impôt cantonal. Tant les personnes morales que les sociétés de personnes et les indépendants pourront bénéficier de la mesure pour autant que les conditions soient remplies. Les bénéfices pouvant être soumis au régime privilégié sont déterminés selon la méthode dite « résiduelle ». Pour obtenir le montant pertinent, on défalque du bénéfice total tous les bénéfices qui ne sont pas en lien avec les brevets et droits analogues. Seul le bénéfice résiduel peut prétendre à l'imposition réduite, mais uniquement à hauteur des dépenses de R&D engagées en Suisse augmentées de 30% par rapport à l'ensemble des dépenses de R&D (approche Nexus modifiée). Ainsi, en admettant que seuls 10% des frais de recherche et développement d'une entreprise (y.c. le supplément de 30%) aient été engagés en Suisse, seul 10% du bénéfice éligible déterminé selon la méthode résiduelle pourrait bénéficier de l'allègement (ratio entre les dépenses de R&D engagées en Suisse et les dépenses de R&D totales, multiplié par le bénéfice éligible selon la méthode résiduelle). L'allègement auquel pourra prétendre la société ne consiste pas en un taux privilégié mais

en un dégrèvement de la base de calcul (seul un certain pourcentage du bénéfice éligible pour la box est imposé au taux normal).

La complexité de l'instrument est accrue du fait que les modalités de son fonctionnement dépendent dans une large mesure des développements au niveau international ainsi que des recommandations de l'OCDE. Afin de pouvoir adapter rapidement le régime au contexte international en constante évolution, la disposition fédérale délègue au Conseil fédéral la compétence de définir les droits comparables, de déterminer le résultat qualifié de l'exploitation et de la cession de brevets et de droits comparables ainsi que les obligations en matière de documentation. Selon le rapport rendu par l'OCDE en octobre 2015, les logiciels ainsi que les inventions non brevetées de petites et de moyennes entreprises peuvent être considérées comme des droits comparables. Cette extension vise à éviter des distorsions de concurrence entre des Etats disposant de régimes de propriété intellectuelle très différents : aux Etats-Unis par exemple, les logiciels sont patentables, ce qui n'est pas le cas dans l'UE. En excluant les logiciels du régime privilégié, les Etats de l'UE subiraient une distorsion de concurrence par rapport aux USA. La prise en compte des inventions non brevetées des PME vise quant à elle à tenir compte du fait que, dans certains pays, la procédure en vue d'obtenir un brevet est très onéreuse et inaccessible pour la plupart des PME. A l'heure de la rédaction de ce rapport, les dispositions d'exécution du Conseil fédéral que les cantons devront appliquer en vertu de l'art. 25a LHID ne sont pas encore connues. Dès lors, la patent box reste empreinte d'incertitudes, incertitudes qui ne seront levées qu'au moment de la mise en consultation d'un projet d'ordonnance fédérale.

La mise en œuvre de la patent box représentera un défi pour les contribuables qui devront procéder à d'importantes analyses économiques pour déterminer le bénéfice issu de l'exploitation de biens immatériels.

Cette mise en œuvre de la patent box constituera également un défi pour l'autorité fiscale. Elle devra en effet pouvoir vérifier la part des bénéficiaires ou revenus pouvant bénéficier du régime privilégié. De même, le contrôle du ratio « dépenses engagées en Suisse par rapport aux dépenses totales » sera empreint de difficultés pratiques puisqu'il impliquera de connaître les dépenses engagées à l'étranger. La collaboration et le soutien de l'administration fédérale des contributions paraissent indispensables pour le traitement des cas complexes.

Stratégie du Conseil d'Etat

Les cantons doivent mettre en œuvre la patent box en vertu de la LHID. Cela étant, le Conseil d'Etat souhaite prévoir des conditions-cadres avantageuses pour la recherche et le développement et est dès lors favorable à l'imposition privilégiée des produits de brevets, comme il l'avait déjà relevé dans sa prise de position relative à la motion Emmanuelle Kaelin Murith / Jean-Louis Romanens Soutien à l'innovation et au développement technologique. C'est la raison pour laquelle il souhaite prévoir un plafond élevé au dégrèvement, à hauteur de 90% des bénéfices éligibles. Si un tel allègement semble à prime abord très important, il doit être mis en relation avec la disposition prévoyant un plafond global pour toutes les mesures d'allégement prévues. Le mécanisme et son exemple chiffré sont décrits sous le chiffre 3.1.8.

Le Conseil d'Etat propose en outre que les dépenses engagées durant les années précédant l'entrée dans la box soient entièrement prises en compte lors de l'entrée dans la box.

Sur la base d'une approche macroéconomique expliquée au chiffre 7.1.1, le coût maximum de la patent box est estimé à 5 millions de francs pour l'Etat, à 3.8 millions de francs pour les communes et à 0.5 million de francs pour les paroisses.

3.1.6 Super-déduction recherche et développement

Fonctionnement

Cette super-déduction est un encouragement de la recherche et au développement (R&D) en amont, soit au niveau de la déduction des frais de R&D. Un tel encouragement existe déjà dans de nombreux Etats.

L'instrument prévu à l'art. 25a LHID aménage la possibilité pour les cantons de prévoir une déduction accrue, soit supérieure à 100%, des frais de R&D engagés en Suisse. Comme pour la patent box, la définition des dépenses de R&D éligibles est déléguée au Conseil fédéral. Dès lors, il existe encore de nombreuses incertitudes quant à la concrétisation de la super-déduction.

Stratégie du Conseil d'Etat de Fribourg

Le Conseil d'Etat estime que l'encouragement en amont est un moyen efficace d'encourager la R&D en Suisse. Il est par conséquent favorable à cette mesure et propose de la mettre en œuvre dans le canton de Fribourg. Il propose d'aménager une déduction à hauteur 150%. Des frais de R&D de 100 francs pourront ainsi être déduits du bénéfice à hauteur de 150 francs. La super-déduction entrera également dans le calcul du plafond des déductions accordées (voir ch. 3.1.8) ce qui évitera des pertes de recettes fiscales trop importantes. Sur la base d'une estimation fondée sur la quote-part des frais de R&D par rapport au produit intérieur brut fédéral, le coût maximum de la super-déduction est estimé à 6 millions de francs pour l'Etat, à 4.5 millions pour les communes et à 0.6 million de francs pour les paroisses (pour le détail, voir chiffre 7.1.1).

Compte tenu de l'importance qu'il accorde à cette mesure particulière et au vu de ses effets financiers, le Conseil d'Etat va réexaminer l'importance et le type des aides actuelles en matière de promotion économique, aides qu'il entend accorder avec modération.

3.1.7 Impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts (NID)

Fonctionnement

Selon le droit en vigueur, les intérêts sur le capital étranger peuvent être déduits de la base de calcul de l'impôt en tant que charge justifiée par l'usage commercial. L'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts vise à permettre la déduction d'intérêts notionnels sur le capital propre. Une telle déduction est motivée par le fait qu'une entreprise qui investit son capital propre dans ses actifs immobilisés ne peut pas le placer sur le marché des capitaux et n'encaisse donc pas d'intérêts. Comme cette entreprise renonce à un investissement sur le marché des capitaux qui lui rapportait un intérêt, elle supporte un coût d'opportunité sous la forme d'un revenu non réalisé. Ce coût est déterminé par un taux d'intérêt notionnel. Concrètement, la mesure est mise en œuvre par l'extension de la liste des déductions justifiées par l'usage commercial. Selon la conception retenue par le parlement fédéral, les intérêts notionnels ne sont pas admis sur la totalité du capital propre imposable mais seulement sur le capital propre de sécurité (par opposition au capital propre de base). Le capital propre de sécurité correspond à la part du capital propre excédant le capital propre nécessaire à l'exercice de l'activité commerciale à long terme. Cette limitation repose sur l'idée qu'une égalité de traitement fiscale entre le capital propre et le capital étranger n'est justifiée que si ces deux types de capital - compte tenu du modèle de structure du capital de l'entreprise - constituent effectivement des sources de financement pouvant se substituer. En conséquence, le capital propre de base indispensable à l'activité de l'entreprise n'est pas éligible pour la déduction des intérêts notionnels. Le capital propre de base est calculé en multipliant la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de

chaque actif par le ratio de capital propre prévu pour couvrir l'actif concerné. La somme des montants obtenus pour chaque actif donne le montant du capital propre de base de la société.

En outre la déduction des intérêts notionnels n'est pas accordée aux entreprises, établissements stables et biens-fonds situés à l'étranger. En revanche, les établissements stables en Suisse de sociétés étrangères peuvent demander la déduction des intérêts notionnels. La déduction des intérêts notionnels est également exclue pour les réserves latentes déclarées en cas d'arrivée en Suisse ou en cas de sortie d'un statut spécial. Enfin, la LHID comporte une disposition permettant de lutter contre les abus et les économies d'impôt qui ne sont pas justifiées par des raisons économiques. Le solde de capital propre obtenu après ces déductions constitue le capital propre de sécurité sur lequel l'intérêt notionnel pourra être déduit.

Le taux des intérêts notionnels sur le capital propre est déterminé en fonction d'un objectif d'efficacité. Cela signifie que le taux d'intérêt est fixé de telle sorte que l'impôt n'influe pas sur le montant de la rentabilité minimale (attendue) exigée par les investisseurs et ne fausse ainsi pas la décision d'investissement. De plus ce taux, appliqué au capital propre, doit correspondre à celui auquel les fournisseurs de capital propre escomptent l'économie d'impôt découlant de la déduction future des intérêts notionnels de la société. Ce taux d'escompte dépend du niveau du risque affectant l'économie d'impôt. La Confédération a déterminé le taux de l'intérêt notionnel de manière à ce que l'impôt n'influe pas sur le montant de la rentabilité attendue par les investisseurs et ne fausse ainsi pas la décision d'investissement. Si le capital propre de sécurité se compose de créances envers des personnes proches, le taux applicable entre tiers peut être exigé.

Stratégie du Conseil d'Etat

L'avant-projet du Conseil fédéral relatif à la RIE III prévoyait l'introduction de la déduction notionnelle d'intérêt. Le Conseil d'Etat, dans sa prise de position, s'était prononcé en défaveur de cette mesure en raison des modifications de comportement et des pertes de recettes fiscales importantes que cette dernière aurait pu engendrer. Le message du Conseil fédéral ne comportait plus la déduction notionnelle d'intérêt qui a toutefois été réintroduite par le parlement. La loi fédérale prévoit ainsi la déduction notionnelle d'intérêt au niveau fédéral. Les cantons peuvent mais n'ont pas l'obligation de l'introduire. Le cas échéant, ils doivent toutefois prévoir une imposition des dividendes provenant de participations qualifiées de 60% au moins.

Le Conseil d'Etat a déterminé sa stratégie en lien avec la RIE III. Il l'a orientée sur la mise en place de conditions-cadres avantageuses pour toutes les entreprises implantées dans le canton de Fribourg par le biais d'une baisse importante du taux d'impôt sur le bénéfice et le capital. Ainsi, même s'il salue le fait que le parlement ait mieux cadré la NID et prévu de nombreux garde-fous pour cette mesure, il estime que son introduction n'est pas souhaitable dans le canton au vu de la stratégie poursuivie par le canton et de son coût (estimé sur la base des données fiscales 2011 à 6.1 millions de francs sur les plans cantonal, communal et paroissial).

3.1.8 Plafond aux réductions

Fonctionnement

L'introduction d'un plafonnement des réductions fiscales vise à garantir l'imposition d'un minimum de substrat fiscal pour les entreprises qui pourraient entièrement exploiter une niche fiscale ou plusieurs d'entre elles. Pour le parlement fédéral, il est inconcevable qu'une entreprise ne paie pas d'impôts grâce aux mesures fiscales introduites dans la RIE III. De telles possibilités susciteraient sans nul doute la critique au niveau international. Les entreprises ne généreraient par ailleurs plus (suffisamment) d'impôt sur le bénéfice pour contribuer au financement des tâches de l'Etat. Les objectifs de la RIE III décrits sous le chiffre 1.2 ne pourraient dès lors plus être atteints.

Le plafonnement des réductions impose aux cantons de fixer un pourcentage minimum de la base de calcul qui devra être soumise à l'impôt (respectivement une réduction maximale). Ce plafond corrigera si nécessaire (à la baisse) les réductions revendiquées par les entreprises (patent box, super-déduction, NID et step-up pré-RIE III pour les cantons qui le mettent en œuvre). La loi laisse aux cantons la compétence de fixer ce plafond tout en fixant une réduction maximale de 80%. Cette marge de manœuvre se justifie étant donné que les cantons n'adopteront pas tous la même stratégie: un canton qui fonde sa stratégie sur une réduction importante du taux dont bénéficieront toutes les entreprises fixera a priori le plafond des réductions plus bas de manière à garantir un niveau acceptable de recettes fiscales. A l'inverse les cantons qui ne réduiront pas leur taux garantiront leur attractivité grâce aux mesures fiscales. Le plafonnement des réductions sera dans ce cas fixé plus haut.

Stratégie du Conseil d'Etat

Comme déjà indiqué, le Conseil d'Etat du canton de Fribourg souhaite aménager des conditions-cadres avantageuses pour toutes les entreprises qui sont implantées sur son territoire. En décembre 2014, il a déjà indiqué vouloir fonder sa stratégie en matière de RIE III sur une baisse importante du taux d'imposition. Il a ainsi annoncé une baisse du taux de l'impôt cantonal sur le bénéfice à 4% pour un taux effectif global de 13.72%.

Le Conseil d'Etat souhaite en outre encourager la recherche et le développement, raison pour laquelle il propose que les entreprises fribourgeoises puissent se prévaloir de la patent box et de la super-déduction des frais de R&D. L'introduction d'instruments complémentaires n'est pas souhaitable (voir ch. 3.1.3 et 3.1.7). Dans un souci de cohérence de sa stratégie, le Conseil d'Etat estime en outre que le plafond des allègements doit être fixé relativement bas. Ainsi, le projet de loi prévoit que 80% au moins de la base de calcul soit soumise à l'impôt pour un allègement maximal de 20%. Le fonctionnement du plafonnement des réductions est illustré de manière simplifiée à l'annexe 2. Son impact sur le coût de la RIE III est expliqué au tableau 7.

3.1.9 Modification de l'imposition partielle des dividendes

Fonctionnement

Depuis l'entrée en vigueur de la RIE II, les dividendes provenant de participations qualifiées (plus de 10% du capital-actions) peuvent être soumis à une imposition privilégiée. Au niveau fédéral, seuls 60% des dividendes sont imposables s'ils se trouvent dans la fortune privée du contribuable. Ce seuil est fixé à 50% pour la fortune commerciale. La LHID laisse aux cantons la compétence de fixer le seuil d'imposition. Certains cantons ont adopté une politique fiscale très agressive en réduisant la base imposable de manière très importante (jusqu'à 20% dans le canton de Glaris par exemple). Dans son message relatif à la RIE III, le Conseil fédéral a proposé d'uniformiser la base imposable des dividendes provenant de participations qualifiées (plus de 10% du capital-actions) en obligeant les cantons à imposer au moins 70% des dividendes. Cette révision était notamment motivée par le fait que la double-imposition économique serait réduite en raison des baisses de taux de l'impôt sur le bénéfice. Le parlement a finalement prévu dans la LIFD le maintien d'une imposition de 60% des dividendes. Pour les cantons, il exige que ceux qui introduiront la NID imposent au moins 60% des dividendes provenant de participations qualifiées.

Stratégie du Conseil d'Etat

A l'heure actuelle, la LICD prévoit un allègement de 50% des dividendes provenant de participations qualifiées. Cette mesure a particulièrement été saluée par les actionnaires entrepreneurs. Dans la stratégie annoncée en décembre 2015, le Conseil d'Etat a prévu de réduire cet allègement à 30%, conformément au message du Conseil fédéral. Compte tenu des dispositions de la LHID finalement

adoptées par le parlement (imposition partielle minimale des dividendes exigée uniquement en cas d'introduction de la NID), il n'est pas exclu qu'une réduction de l'allègement de l'ordre de ce qui avait été annoncé en décembre 2015 incite certains actionnaires importants, respectivement certains actionnaires-entrepreneurs, à s'installer dans les cantons qui nous entourent.

Toutefois, le Conseil d'Etat est également conscient du fait que le maintien de la réglementation en vigueur est difficilement justifiable. En effet, compte tenu de la réduction importante du taux proposée, la double imposition économique – qui avait justifié l'introduction de l'imposition partielle des dividendes durant la RIEII – sera fortement diminuée. Dès lors, il estime qu'il se justifie d'augmenter la base imposable des dividendes provenant de participations qualifiées à 60%. Cette modification permettra au canton de rester attractif pour les actionnaires et générera des recettes fiscales supplémentaires estimées à 3.4 millions de francs pour l'Etat, à 2.6 millions des francs pour les communes et à 0.3 million de francs pour les paroisses.

3.2 Péréquation financière

Fonctionnement

Le système de péréquation financière fédéral actuel, introduit en 2008 dans le cadre de la réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons (RPT), est composé, d'une part, d'un mécanisme de péréquation des ressources et, d'autre part, d'un double mécanisme de compensation des charges, visant à compenser partiellement les charges excessives engendrées pour certains cantons par des facteurs de nature socio-démographiques et géo-topographiques. Il intègre en outre un mécanisme transitoire de compensation des cas de rigueur, destiné à soutenir les cantons à faible capacité financière qui auraient sans cela dû faire face à une dégradation de leur situation par rapport au système péréquatif préalable.

L'incidence de la RIE III se limitera à la péréquation des ressources. Cette dernière a notamment pour but de réduire les disparités intercantionales en matière de capacité financière et de garantir aux cantons une dotation minimale en ressources financières. Le calcul des paiements effectués ou reçus par les cantons dans le cadre de la péréquation des ressources repose sur le concept de potentiel de ressources, qui est lui-même déterminé en fonction d'une assiette fiscale agrégée constituée des cinq éléments suivants : revenus des personnes physiques, revenus imposés à la source, fortune des personnes physiques, bénéfices des personnes morales et répartitions fiscales intercantionales. Un seul de ces éléments, à savoir les bénéfices des personnes morales, ou plus précisément les modalités de prise en compte des bénéfices imposables des personnes morales dans les calculs péréquatifs, sera impacté par la RIE III.

Actuellement, une correction est effectuée dans la détermination du potentiel fiscal des cantons et de leur indice des ressources pour tenir compte du fait que les bénéfices des sociétés disposant d'un statut fiscal cantonal réalisés à l'étranger peuvent être moins lourdement imposés (conformément à l'art. 28 LHID) que les bénéfices des sociétés soumises au régime ordinaire ou, en d'autres termes que l'exploitabilité fiscale des bénéfices des sociétés à statuts est moins élevée que celle des bénéfices des sociétés ordinaires. Cette correction passe par l'application dans les calculs de facteurs de pondération, appelés facteurs bêta, aux bénéfices des sociétés disposant d'un statut fiscal cantonal. Pour la période péréquative 2016-2019, les facteurs bêta ont été fixés à 2.6 % pour les sociétés holding, 11.3 % pour les sociétés de domicile et 12.3 % pour les sociétés mixtes. Cela signifie concrètement, par exemple, que seul 2.6 % des bénéfices réalisés par une société holding sont actuellement intégrés dans le potentiel fiscal du canton concerné.

L'abolition des statuts fiscaux cantonaux dans le cadre de la RIE rendra caducs les facteurs bêta. Sans mesure correctrice, le potentiel fiscal de l'ensemble des cantons, et particulièrement celui des

cantons dans lesquels les sociétés à statut comptabilisent des bénéfices importants, augmenterait brusquement, sans que cette augmentation corresponde à une modification des réalités et du potentiel économiques des cantons. Cette évolution entraînerait, d'une part, une forte augmentation du volume de la péréquation des ressources et, d'autre part, des modifications importantes des positions respectives des cantons dans le système péréquatif. L'équilibre global de ce dernier et son acceptabilité politique même seraient fortement remis en cause.

Pour éviter une telle évolution, le Conseil fédéral propose de remplacer le système des facteurs bêta par un système de facteurs zêta. Ce nouveau système vise à tenir compte au mieux du fait que l'exploitabilité fiscale des bénéfices des entreprises en général, et des entreprises disposant d'une patent box en particulier, est plus faible que celle des revenus et de la fortune des personnes physique. Il est prévu d'instaurer deux facteurs zêta s'appliquant respectivement aux bénéfices à l'intérieur et à l'extérieur des patent box. Sans entrer ici dans le détail du calcul¹¹, ces facteurs zêta correspondront au quotient entre l'exploitation fiscale des bénéfices des personnes morales et celle des revenus des personnes physiques. On parle en conséquence de facteurs d'exploitation fiscale relative. Etant donné que les bénéfices des entreprises sont fiscalement moins exploités que les revenus des personnes physiques, les facteurs zêta seront inférieurs à 1. Utilisés comme nouveaux facteurs de pondération des bénéfices des personnes morales, ils contribueront à ce que ces derniers aient une influence plus faible que les revenus et la fortune des personnes physiques dans l'assiette fiscale agrégée servant à déterminer le potentiel fiscal des cantons.

Pour des raisons statistiques et méthodologiques, il existe un décalage de 4 à 6 ans entre l'année pour laquelle les versements péréquatifs sont calculés et les données fiscales utilisées dans le calcul. Par exemple, les paiements péréquatifs 2015 sont déterminés à partir de la moyenne des données fiscales des années 2009, 2010 et 2011. Dans ce contexte, et en admettant que la RIE III entre en vigueur en 2019 comme prévu, les incidences du passage du système des facteurs bêta au système des facteurs zêta se feront sentir à partir de 2023 et se seront totalement propagés à partir de 2025 seulement. Ces incidences seront très importantes pour le canton de Fribourg. Selon les estimations effectuées par l'Administration fédérale des finances (AFF) sur la base des chiffres péréquatifs 2015, les versements ordinaires annuels reçus par le canton passeraient en effet d'environ 274.5 millions de francs à 221 millions de francs, soit une diminution de 53.5 millions de francs.

Dans le cadre des simulations effectuées par l'AFF, il est apparu qu'avec le système des facteurs zêta les cantons présentant les plus faibles potentiels de ressources n'atteindraient selon toute vraisemblance plus l'objectif indicatif actuel en matière péréquative, selon lequel les ressources de chaque canton après versements péréquatifs devraient atteindre 85 % au moins de la moyenne nationale. Etant donné que le Conseil fédéral entend maintenir cet objectif, transitoirement du moins, il est prévu que la Confédération verse une contribution complémentaire annuelle durant une période de 7 ans, à savoir de 2023 à 2029. Fribourg figure parmi les 7 cantons qui bénéficieraient de cette contribution complémentaire transitoire. Selon les dernières estimations publiées, reposant sur les chiffres péréquatifs 2015, le canton de Fribourg recevrait un montant d'environ 45.2 millions de francs en guise de contribution transitoire.

Au total, en tenant compte à la fois des incidences sur les versements péréquatifs ordinaires et de la contribution complémentaire envisagée, la RIE engendrerait donc, selon les estimations actuelles, une perte nette de 8.3 millions de francs pour le canton de Fribourg durant la période transitoire (2023 – 2029) et de 53.5 millions de francs au-delà de cette période. Ces chiffres doivent être considérés avec grande prudence, dans la mesure notamment où ils concernent un horizon temporel relativement éloigné et où les données de référence utilisées dans les calculs varieront encore forte-

¹¹ Une description détaillée est fournie dans l'annexe du message du Conseil fédéral.

ment dans l'intervalle. De plus, les estimations ont été faites toute chose égale par ailleurs, donc en admettant que les autres éléments du système péréquatif actuel ne changeraient pas d'ici à 2023. Or, diverses propositions d'adaptation sont actuellement en discussion en dehors de la RIE III et feront l'objet d'une analyse détaillée dans le cadre du prochain rapport quadriennal d'évaluation de l'efficacité de la péréquation. Sur la base de ce rapport, qui devrait être publié au printemps 2018, le Conseil fédéral formulera d'éventuelles propositions d'adaptation du système péréquatif à l'intention des Chambres fédérales. Elles en débattront en principe de la session d'automne 2018 à celle d'été 2019. Cas échéant, les modifications retenues s'appliqueraient à partir de 2020.

Il faut en outre prendre en considération le fait que les Chambres fédérales ont décidé au moment de l'examen final du projet de RIE III, lors de la session d'été 2016, d'introduire une correction supplémentaire dans la loi fédérale sur la péréquation financière et la compensation des charges. Elle concerne les entreprises qui renonceraient à leur statut fiscal cantonal avant même l'entrée en vigueur de la RIE III, et plus précisément dès le 1^{er} janvier 2016. Il a été jugé pertinent que les bénéfices réalisés par ces entreprises continuent à être pondérés par les facteurs bêta jusqu'à cinq ans après l'entrée en vigueur de la RIE III. La part des bénéfices qui resteront pondérés par les facteurs bêta serait réduite progressivement, à raison d'un cinquième chaque année. Les incidences péréquatives de cette correction supplémentaire, qui se manifesteront à partir de 2020, soit trois ans avant les premiers effets attendus sur la base du message du Conseil fédéral, n'ont pas été chiffrées. Elles dépendront du nombre de demandes de renoncement anticipé à un statut dans chaque canton et du volume des bénéficiaires concernés.

Stratégie du Conseil d'Etat

Compte tenu de l'impact majeur de la disparition des statuts fiscaux cantonaux et des facteurs bêta qui y sont associés, le Conseil d'Etat estime qu'une adaptation de la péréquation des ressources est inéluctable. Il constate que la solution proposée, à savoir l'introduction de deux facteurs zêta, s'appliquant respectivement aux bénéfices inclus ou non dans une patent box, combinée au versement d'une contribution complémentaire durant une période transitoire de 7 ans, est la plus pertinente des options envisagées par la Confédération et les cantons dans le cadre de la préparation du message sur la RIE III. Faute de meilleure alternative, le Conseil d'Etat a soutenu les propositions du Conseil fédéral tant lors de la consultation, que dans le cadre des nombreux échanges ayant eu lieu au niveau intercantonal. Malgré l'absence d'estimations financières en la matière, sur la base des discussions ayant eu lieu au niveau intercantonal sur le sujet, il s'est également rallié à la correction supplémentaire proposée lors de l'examen final du dossier par les Chambres fédérales.

3.3 Compensation verticale

Fonctionnement

Le maintien en Suisse des sociétés perdant leur statut fiscal cantonal dans le cadre de la RIE III dépendra en grande partie du taux de l'impôt ordinaire sur les bénéfices aux échelons fédéral et cantonal. Etant donné que la charge de l'impôt restera inchangée au niveau fédéral, la plupart des cantons devront réduire celle de leur impôt ordinaire sur le bénéfice s'ils entendent rester compétitifs au niveau international. Fort de ce constat et conscient de l'intérêt qu'a la Confédération à éviter un exode marqué d'entreprises et/ou une réduction importante de la base imposable, le Conseil fédéral estime nécessaire que la Confédération accorde aux cantons une compensation financière. Cette compensation, dite « verticale », a pour but d'accroître la marge de manœuvre financière des cantons pour qu'ils puissent plus facilement abaisser la charge ordinaire de leur impôt sur le bénéfice.

Sur la base de diverses hypothèses et projections, qui ne sont pas décrites en détail ici¹², le Conseil fédéral estimait dans le cadre de son message qu'une compensation annuelle d'environ 1 milliard de francs devrait être accordée aux cantons au moment de la mise en œuvre de la RIE III. Il considérait que ce montant permettrait une répartition équilibrée (50/50) du coût de la baisse des taux d'imposition des bénéfices des personnes morales entre la Confédération et les cantons. Il a été proposé que la compensation verticale soit attribuée aux cantons d'une manière durable via une augmentation de leur part annuelle à l'impôt fédéral direct sur les personnes morales et les personnes physiques (IFD). Selon la proposition du Conseil fédéral, cette part serait passée de 17 % actuellement à 20.5 % à partir de 2019.

Dans le cadre de la consultation sur la RIE III, puis lors des audits ayant précédé l'examen du dossier par les Chambres fédérales, les cantons, via la Conférence des Directeurs cantonaux des finances (CDF) et la Conférence des gouvernements cantonaux (CdC), ont demandé une révision à la hausse de la compensation verticale. Ils estimaient que la répartition des charges ne devait pas être opérée à parts égales, comme proposé par le Conseil fédéral, mais à raison de 60 % pour la Confédération et 40 % pour les cantons, ce qui correspondrait à la répartition actuelle du produit de l'impôt sur le bénéfice des sociétés à statut fiscal spécial. Dans ce cas de figure, en partant schématiquement des estimations présentées dans le message sur la RIE III, la compensation devrait atteindre un montant d'environ 1.2 milliards de francs et la part des cantons à l'IFD devrait être portée à 21.2 %.

Dans le cadre de l'examen final du dossier et du compromis global trouvé entre le Conseil national et le Conseil des Etats, les Chambres fédérales ont décidé de donner suite à la demande des cantons et donc de faire passer leur part à l'IFD de 17 % à 21.2 %. Selon les estimations actualisées fournies par l'administration fédérale aux parlementaires, cette décision devrait rapporter environ 154 millions de francs de plus aux cantons dans leur ensemble par rapport au projet initial (part de 20,5 % à l'IFD), et non pas 200 millions de francs comme l'avait escompté la CDF et la CdC sur la base du message sur la RIE III. Le montant de la compensation reste toutefois indicatif à ce stade. Il ne sera véritablement connu qu'au moment de la mise en œuvre de la réforme et dépendra de l'évolution du volume de l'IFD d'ici-là puis au fil des années.

Stratégie du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat estimait qu'une compensation verticale d'un montant approprié était indispensable. Il a soutenu en conséquence la requête des cantons, consistant à faire passer leur part à l'IFD de 17 % actuellement à 21.2 % (et pas 20,5 % comme proposé par le Conseil fédéral), qui lui paraissait totalement justifiée. Le Conseil d'Etat est donc satisfait des décisions prises par les Chambres fédérales. Il souligne toutefois que les montants véritablement en jeu ne seront connus qu'en 2019 au plus tôt et évolueront ensuite proportionnellement aux recettes d'IFD.

3.4 Mesures d'accompagnement

Lors de la définition de sa stratégie en matière de RIE III, le Conseil d'Etat a convenu avec le patronat de la mise en œuvre de mesures d'accompagnement. Ces mesures doivent être introduites en contrepartie de la mise en œuvre de conditions-cadres fiscales avantageuses en faveur des entreprises. La réduction du taux vise en premier lieu à maintenir les sociétés à statut dans le canton de Fribourg. Elle est inévitable compte tenu de l'importance de ces entreprises dans le canton et des stratégies de taux annoncées par les cantons proches du canton de Fribourg. La réduction du taux profitera aussi directement aux sociétés imposées de manière ordinaire et qui génèrent un bénéfice

¹² Cf. section 1.2.11 du message du Conseil fédéral.

imposable supérieur à 25'000 francs (2'933 sur 11'605 sociétés¹³). Enfin, la fixation de ce cadre favorable avantagera indirectement tout le tissu économique. Les entreprises qui ne paient pas d'impôt sur le bénéfice profiteront en effet du climat économique plus favorable lié au maintien des entreprises, des emplois et de la croissance économique. Pour ces motifs, le Conseil d'Etat estime qu'il est légitime de demander une participation de la part du patronat. Lors des discussions qui ont eu lieu avec les représentants du patronat il a été convenu d'une contribution de l'ordre de 22 millions de francs. Ce montant a été déterminé sur la base de la diminution des charges fiscales (estimée sur la base de la statistique 2013) dont profiteront les entreprises. Cette contribution doit être affectée au financement de mesures indispensables au développement d'un environnement favorable aux entreprises soit en faveur de la formation professionnelle et des structures d'accueil extrafamilial de jour essentiellement. Des mesures de soutien à l'intégration des personnes en situation de handicap dans le monde du travail sont également prévues. Enfin, une partie des recettes générées contribuera à augmenter de 10 francs par mois le montant des allocations familiales.

Afin de définir les modalités de cette contribution, un groupe de travail composé de représentants de l'économie et de l'administration a été mis sur pied.

3.4.1 Financement

Allocations familiales

Pour financer les allocations familiales, chaque caisse d'allocations familiales détermine et perçoit un taux de cotisations calculé en pour cent du revenu soumis à cotisations dans l'AVS. Ainsi, chaque caisse d'allocations familiales devra augmenter son taux de contribution en fonction des besoins, l'augmentation moyenne étant estimée à 0.09% de la masse salariale.

Selon les projections actuelles basées sur la base de la masse salariale 2014, cette mesure permet de soutenir les familles à raison d'environ 7'520'000 francs. De cette somme, 5'699'000 francs seraient financés par les mesures de compensation à charge du patronat, la contribution de l'Etat se monterait à 1'188'000 francs, celle des communes à 155'000 francs et celle des indépendants à 388'000 francs. Il appartiendra toutefois à chaque caisse d'allocations familiales d'augmenter le taux. S'ajoute à cela un montant de 120'000 francs pour financer l'augmentation des allocations familiales pour les personnes sans activité lucrative, à répartir selon une clé de 50%/50% entre l'Etat et les communes.

Formation professionnelle et accueil extrafamilial

Aujourd'hui déjà le patronat participe au financement de la formation professionnelle et de l'accueil extrafamilial. Ce financement est ancré à l'art. 68 de la loi sur la formation professionnelle (RSF 420.1 ; LFP) ainsi qu'à l'art. 10 de la loi sur les structures d'accueil extrafamilial de jour (RSF 835.1 ; LStE). Ces contributions sont versées par l'ensemble des employeurs y compris les indépendants sur les salaires soumis aux allocations familiales. La perception de la taxe est assurée par les caisses d'allocations familiales.

Par souci de simplification administrative mais aussi pour éviter la prolifération de fonds spéciaux, le groupe de travail a souhaité utiliser les instruments existants pour la mise en œuvre de la nouvelle contribution. Etant donné que l'Etat et le patronat ont d'abord fixé l'enveloppe globale de la contribution, il a fallu déterminer le taux de la taxe à introduire. Pour ce faire, il a fallu identifier les sujets fiscaux ainsi que l'objet de l'impôt. Le groupe de travail a examiné différentes possibilités de mise

¹³ Chiffre pour la période fiscale 2013.

en œuvre, à savoir : la perception de la taxe sur la masse salariale auprès de tous les employeurs à l'exception des collectivités publiques et des indépendants selon les mécanismes existant, la perception sur la masse salariale mais uniquement auprès des entreprises qui génèrent un certain bénéfice imposable selon une nouvelle procédure à définir et, enfin, la perception de la taxe sur la masse salariale auprès de tous les employeurs selon les mécanismes existants.

Le Conseil d'Etat propose de percevoir la taxe affectée à la formation professionnelle et à l'accueil extrafamilial auprès des employeurs, à l'exclusion des collectivités publiques. Cette exclusion se justifie en raison du fait que les collectivités publiques devront faire face à des pertes de recettes fiscales importantes dans le cadre de la RIE III, pertes de recettes qui profiteront directement aux entreprises. Les collectivités publiques devront toutefois continuer d'assurer les prestations légales attendues d'elles. Il ne ferait dès lors pas de sens d'exiger de leur part une contribution supplémentaire à celle déjà prise en charge par ces dernières. La notion de collectivité publique doit toutefois être entendue de manière restrictive. Elle ne comprendra notamment pas le HFR ou les Hautes Ecoles du canton ainsi que les autres établissements publics des collectivités publiques. Les indépendants ne devraient pas non plus financer cette taxe pour eux-mêmes. En revanche, en tant qu'employeurs, les salaires versés par les indépendants à leurs employés seront soumis à la taxe.

En retenant cette approche, le taux de la taxe peut être déterminé aisément. Selon les informations fournies par l'Etablissement cantonal des assurances sociales, la masse salariale des employeurs du canton de Fribourg, sans les collectivités publiques et les indépendants était de l'ordre de 6.7 milliards de francs selon les comptes 2014. Afin d'obtenir des recettes distribuables nettes de l'ordre de 22 millions de francs – en tenant compte des frais de gestion perçus par les caisses d'allocations familiales¹⁴ – le taux de la contribution devrait s'élever à 0.136% de la masse salariale pour chacun des deux domaines.

3.4.2 Affectation

Allocations familiales

Les allocations familiales visent à compenser une partie des frais que doivent assumer les parents pour l'entretien de leurs enfants. Elles bénéficient aux personnes salariées, aux personnes sans activité lucrative ayant un revenu modeste et, depuis le 1er janvier 2013, aux personnes indépendantes, mises à part les personnes travaillant dans l'agriculture (auxquelles une réglementation spéciale s'applique).

La loi fédérale sur les allocations familiales, en vigueur depuis 2009, prescrit un montant minimum par enfant et par mois pour les allocations familiales versées dans les cantons. Ce minimum est de 200 francs pour l'allocation pour enfant (enfants jusqu'à 16 ans) et de 250 francs pour l'allocation de formation professionnelle (jeunes en formation de 16 à 25 ans). Les cantons peuvent prévoir des allocations plus importantes.

Le canton de Fribourg a fait usage de cette compétence et a préservé son droit cantonal plus généreux, prévalant avant l'entrée en vigueur de la loi fédérale. Ainsi, actuellement, l'allocation mensuelle pour enfant est fixée au minimum à 245 francs pour chacun des deux premiers enfants et à 265 francs pour le troisième enfant et chacun des suivants. Pour l'allocation mensuelle de formation professionnelle, cette dernière est fixée au minimum à 305 francs pour chacun des deux premiers enfants et à 325 francs pour le troisième enfant et chacun des suivants. A Fribourg, selon les statistiques OFAS 2014, 60'574 enfants ont donné droit à une allocation familiale.

¹⁴ Les frais de gestion s'élèvent à 5% du montant perçu.

Dans son Programme gouvernemental de la législature 2012-2016, le Conseil d'Etat a identifié le soutien aux familles et l'encouragement des solidarités familiales comme relais essentiel de sa stratégie de cohésion. Il a annoncé sa volonté d'augmenter les allocations familiales. D'entente avec les partenaires, il a fait entrer en vigueur une première augmentation de 15 francs par mois au 1er janvier 2013. Estimant que cette politique confirme les valeurs de la politique fribourgeoise, le Conseil d'Etat propose, dans le cadre des mesures d'accompagnement de le RIE III, de faire un geste supplémentaire et d'augmenter les allocations familiales encore de 10 francs. L'allocation mensuelle pour enfant atteindrait ainsi 255 francs pour chacun des deux premiers enfants et 275 francs pour le troisième et chacun des suivants. L'allocation mensuelle de formation professionnelle serait augmentée à 315 francs pour chacun des deux premiers enfants et à 335 francs pour le troisième enfant et chacun des suivants.

L'augmentation des allocations familiales ne nécessite pas de changement de loi, mais une modification de l'Ordonnance du 27 septembre 2011 fixant les montants des allocations familiales (RSF 836.14). Cette adaptation sera effectuée par le Conseil d'Etat selon les modalités précitées.

Formation professionnelle

Les propositions ci-dessous tendent à diminuer les charges des formateurs en entreprise pour la formation de leurs apprentis et à renforcer les mesures en faveur de la formation professionnelle.

Elles tiennent également compte de la réponse positive du Conseil d'Etat à la motion Wicht/Ganioz (2014-GC-40), dans le sens d'une diminution des coûts des cours interentreprises/CIE pour les formateurs en entreprise.

> Cours interentreprises (CIE)

Le financement des CIE est augmenté et les charges des formateurs en entreprise sont diminuées en conséquence. Ce financement supplémentaire ne va pas jusqu'à la gratuité et répond, comme mentionné précédemment à la motion Wicht-Ganioz. Ainsi, une somme supplémentaire de 3 millions de francs est proposée, ce qui réduirait la charge des entreprises formatrices à 6 millions de francs (actuellement la charge des entreprises formatrices s'élève à 9 millions de francs). La somme allouée à ce financement est gérée par la Fondation instituée en vue de promouvoir la formation professionnelle dans le canton de Fribourg (ci-après la Fondation). Cette modification du financement nécessitera une modification de l'une ou l'autre disposition statutaire de la Fondation.

> Procédures de qualification

Aujourd'hui, les procédures de qualifications sont financées à raison d'environ 540'000 francs par l'Etat pour l'achat de marchandises (budget 2016). Les entreprises formatrices remboursent une partie de cette somme (470'000 francs au budget 2016). A l'avenir, le matériel pour les procédures de qualification sera financé par les mesures compensatoires à hauteur de 1 million de francs, ce qui permet de réduire non seulement la part de l'Etat, mais également celle des entreprises formatrices.

Pour ce faire, il convient de modifier l'article 58 de la loi du 13 décembre 2007 sur la formation professionnelle (LFP) et d'abroger son article art 59.

> START !

La Fondation prend actuellement à sa charge 250'000 francs pour le financement de START et l'Etat 50'000 francs. START ! bénéficie également d'une subvention transitoire de 250'000 francs de la Confédération. Désormais, la Fondation prendrait la totalité du budget START à sa charge. Cette proposition rentre totalement dans la mission de la Fondation. En

outre, elle rend caduque la recherche des sponsors privés et permet de réduire les frais des exposants (associations professionnelles et formatrices en entreprise). L'Etat ne participe plus financièrement à START mais reste partie prenante de son organisation. Le coût de la mesure est estimé à 400'000 francs au total, montant qui permettrait également des actions ponctuelles pour promouvoir la formation professionnelle. Pour ce faire, il y aurait lieu de modifier les statuts de l'association START.

> **Les réseaux d'entreprises formatrices**

Ref-flex, Fribap et Ref-GEI sont aujourd'hui partiellement financés par des subventions étatiques, à hauteur de 180'000 francs. Le solde des coûts est à la charge des réseaux qui doivent trouver des aides financières externes et délaissent pour ce faire une partie de leurs tâches de suivi de leurs apprentis. A l'avenir, les réseaux d'entreprises formatrices pourront être entièrement financés par une partie des recettes des mesures compensatoires, soit pour un montant de 280'000 francs. Un mandat de prestations continuera d'être passé par la Direction de l'économie et de l'emploi (DEE) avec ces entités, comme actuellement. Le « gain » pour l'Etat est de 180 000 francs.

> **Promotion de la formation professionnelle supérieure**

> Selon l'Office fédéral de la statistique, ce sont, en 2015, 1'454 fribourgeois qui effectuent une formation professionnelle supérieure, dont 886 à plein-temps. Dans ce contexte, plusieurs défis attendent l'Etat au cours des prochaines années :

> La loi fédérale sur la formation professionnelle sera modifiée au 1^{er} janvier 2018 pour permettre à la personne en formation jusqu'à 50% de financement direct de ses frais de formation par la Confédération. Cette mesure de la Confédération vise à promouvoir la formation des cadres de l'économie (brevets et maîtrises). Elle est complétée par une prise en charge complémentaire et plafonnée des frais d'examens et d'autres frais. Le coût de ce financement direct – qui devra encore être estimé – devra être pris en charge par l'Etat.

> Le canton de Fribourg compte actuellement 4 écoles supérieures. La demande d'ouverture d'écoles supplémentaires (notamment une école supérieure d'éducateurs de l'enfance) est importante et répond à un besoin. En effet, lorsque l'offre manque dans le canton pour une filière donnée, ce dernier finance l'écologie dans un autre canton. L'ouverture et le développement des écoles supérieures est à la charge de l'Etat. L'affectation d'une partie des recettes générées par la mesure de compensation à la promotion de la formation professionnelle supérieures contribuerait à réduire les coûts à supporter par l'Etat dans ce domaine.

> Une somme de 1.5 millions de francs est proposée pour les mesures précitées. Il est pour l'instant difficile de préciser davantage ce montant, sachant que le message sur la formation, la recherche et l'innovation (Message FRI) doit encore être adopté par les Chambres fédérales en 2016. La législation cantonale (LFP et le règlement sur la formation professionnelle [RSF 420.11 ; RFP]) devra encore être adaptée afin de tenir compte de la formation professionnelle supérieure.

> **Association du Centre professionnel cantonal (ACPC)**

Le développement démographique du canton et la promotion de la formation professionnelle supérieure vont induire des besoins supplémentaires en bâtiments. Il est envisagé de verser annuellement un montant de 1.5 millions de francs au fonds de l'ACPC destiné à la cons-

truction et à la rénovation de bâtiments. Cette mesure devrait permettre un plafonnement des contributions annuelles de l'Etat, des communes et du patronat à l'ACPC (à savoir 1.9 millions francs pour chaque partenaire).

> **Plate-Forme Jeunes (PFJ)**

Le nombre de jeunes sans solution d'insertion professionnelle gérés par la PFJ n'a cessé d'augmenter. La politique cantonale est de ne laisser personne au bord de la route. Il est donc impératif de trouver des solutions pour les jeunes concernés. Il est prévu de mettre en place des solutions transitoires complémentaires permettant de décharger le système actuel, ce qui nécessiterait un montant annuel de 500'000 francs.

En conclusion, il s'avère que l'introduction de ces mesures ne toucherait pas le bon fonctionnement actuel de l'ACPC, ni d'ailleurs celui de la Fondation. Ces propositions tiennent compte des organismes existants et ne compliquent en rien leur bonne marche.

Accueil extrafamilial

La loi sur les structures d'accueil extrafamilial de jour (RSF 835.1 ; LStE) a été adoptée le 9 juin 2011. Elle a pour but de garantir l'offre d'un nombre suffisant de places d'accueil extrafamilial de jour permettant la conciliation de la vie familiale et de la vie professionnelle. Elle vise à assurer des prestations de qualité qui sont financièrement accessibles pour tous.

Pour faciliter l'accessibilité financière, les principaux instruments d'intervention cantonaux sont le subventionnement par l'Etat à raison de 10 % du coût moyen des structures subventionnées et une contribution des employeurs et des personnes exerçant une activité lucrative indépendante qui se monte à 0,4 % des salaires soumis à contribution pour les allocations familiales. Concernant l'offre d'un nombre suffisant de places d'accueil, la LStE a introduit dans les dispositions transitoires de la LStE un fonds cantonal d'incitation à la création de places de crèche et un fonds d'incitation à la création de places d'accueil extrascolaire. Ces deux fonds étaient limités dans le temps et ont été intégralement utilisés à ce jour.

Conceptuellement, les instruments de la LStE ont fait leur preuve. L'affectation de nouveaux moyens financiers a permis d'agir sur les tarifs. Néanmoins, compte tenu de l'évolution de la société et de la démographie des dernières années, le Conseil d'Etat propose d'adapter la LStE aux nouveaux besoins.

Avec l'aide des fonds d'incitation, le canton de Fribourg a enregistré l'ouverture de 280 nouvelles places d'accueil en crèche et 333.33 places d'accueil extrascolaire à plein temps. Par motion développée le 21 mai 2014 (M2014-GC-101), les députés Andrea Burgener Woeffray et François Roubaty ont par ailleurs demandé au Conseil d'Etat de prolonger d'au moins deux ans les dispositions transitoires de la loi du 9 juin 2011 sur les structures d'accueil extrafamilial de jour (LStE) et d'allouer au fonds d'incitations les montants nécessaires. Le Conseil d'Etat propose de donner suite à la motion dans le cadre des mesures d'accompagnement à la RIE III.

Outre l'intérêt des familles, le Conseil d'Etat souligne que la présente proposition favorise également le développement économique du canton. En effet, le Conseil fédéral a identifié la pénurie de places d'accueil comme une faiblesse de l'économie suisse. En parallèle au besoin grandissant de la demande en main-d'œuvre hautement qualifiée et spécialisée, l'augmentation de la population active ralentit ; il faut même s'attendre à un recul du nombre de personnes actives à partir de 2020. Par ailleurs, la mise en œuvre de l'initiative « Contre l'immigration de masse », votée le 9 février 2014, risque d'accentuer la pénurie de personnel. Pour cette raison, le Conseil fédéral et les gouvernements cantonaux, dont le Conseil d'Etat du canton de Fribourg, ont signé une convention « sur

l'initiative visant à combattre la pénurie de personnel qualifié et sur une meilleure mobilisation du potentiel de main d'œuvre nationale ». Une des quatre priorités de cette convention consiste en : « *L'encouragement de l'activité professionnelle, en particulier celle des femmes, par des mesures qui permettront de mieux concilier vie professionnelle et vie familiale (retour à la vie professionnelle, réinsertion, accroissement des taux d'occupation)* ».

A ce sujet, les députées Susanne Aebischer et Antoinette Badoud ont demandé par postulat développé le 21 novembre 2014 (P2014-GC-183) au Conseil d'Etat une analyse ainsi que des propositions concrètes pour atteindre des effets financiers positifs découlant d'une offre suffisante et attractive en matière d'accueil extrafamilial. Dans son rapport sur postulat, le Conseil d'Etat démontre, exemples à l'appui, les inconvénients méthodologiques de l'analyse demandée. En revanche, il entend mettre en œuvre des propositions concrètes pour atteindre les objectifs énoncés par les postulantes.

Le présent programme de mesures va répondre aux nouveaux défis. Il renforce les instruments déjà introduits par la LStE. Concrètement, il comprend les mesures suivantes, à ancrer dans un futur art. 10a LStE :

> **Programme d'incitation à la création de places en crèches et accueils extra-scolaire (AES) : montant unique versé pour chaque nouvelle place créée**

Une offre suffisante de places d'accueil extrafamilial favorise directement la conciliation entre vie familiale et vie professionnelle et permet ainsi une meilleure participation des parents au marché du travail, ce qui est souhaitable du point de vue de l'économie. Le montant unique nécessaire pour ce programme est estimé entre 3 et 5 millions, à répartir sur 5 ans. Cette mesure donne suite à la motion des députés Andrea Burgener Woeffray et François Roubaty (M2014-GC-101) demandant une prolongation des fonds d'incitation LStE.

> **Baisse des tarifs par une contribution des employeurs selon le modèle en vigueur (LStE)**

Des tarifs élevés de garde d'enfants peuvent dissuader les parents de reprendre une activité ou d'augmenter leur taux d'occupation. Une baisse des tarifs permettrait une augmentation du taux d'activité et serait profitable aux employeurs. En l'état, sur la base d'une première simulation et si l'on considère uniquement les places en crèches et mamans de jour, une contribution annuelle de 7 millions de francs permet une baisse de tarifs estimée à 13 francs / jour de garde (pour un barème maximal de 97 francs/jour de garde dans une crèche subventionnée en ville de Fribourg).

Cette mesure répond au postulat déposé et développé le 12 mai 2016 (P2016-GC-53) par les députées Rose-Marie Rodriguez et Giovanna Garghentini Python, demandant au Conseil d'Etat de proposer des solutions ou des pistes de réflexions pour faire baisser la contribution des parents aux structures d'accueil extrafamilial.

> **Développement de modèles de prise en charge innovants : notamment l'incitation particulière à l'ouverture de places en crèches sur des lieux stratégiques du canton**

En l'état, il s'agit de doter le canton d'une base légale pour intervenir de manière flexible et pragmatique en fonction des besoins qui seront identifiés et de pouvoir développer des modèles de prise en charge innovants.

Concrètement, les représentants des milieux patronaux ont identifié un besoin en places d'accueil sur le lieu de travail des parents. Pour confirmer les besoins et valider les propositions allant dans ce sens, la Chambre de commerce et d'industrie Fribourg fera encore un

sondage auprès des collaboratrices et collaborateurs des entreprises fribourgeoises dans les communes concentrant un nombre important d'entreprises.

A noter que le domaine des structures d'accueil extrafamilial est de la compétence communale. Ce sont les communes qui apportent un soutien financier permettant l'introduction de barèmes de tarifs dégressifs. Les communes de domicile des parents auront ainsi la possibilité d'établir une convention avec les structures situées sur les lieux stratégiques (forte concentration d'entreprises) de manière à ce que les parents puissent profiter des subventions communales et bénéficier ainsi de tarifs financièrement accessibles.

Le système retenu doit nécessairement être flexible et adaptable sans trop de formalisme. Dans ce sens, le Conseil d'Etat propose de créer un fonds affecté à des buts clairement définis. Le fonctionnement du fonds et les modalités d'affectation seront déterminés dans le Règlement sur les structures d'accueil extrafamilial de jour (RStE) et pourront ainsi évoluer en fonction des paramètres susmentionnés. Le Conseil d'Etat pourra, selon l'évolution des besoins, allouer les ressources disponibles de la manière la plus efficace possible.

Intégration des personnes en situation de handicap dans le monde du travail

Avec l'entrée en vigueur de la nouvelle péréquation financière (RPT) au 1^{er} janvier 2008, la Constitution fédérale attribue aux cantons la tâche de promouvoir l'intégration des personnes invalides adultes. La loi fédérale sur les institutions destinées à promouvoir l'intégration des personnes invalides (LIPPI) du 6 octobre 2006 impose aux cantons de garantir que les personnes invalides habitant sur leur territoire bénéficient d'une offre en institution qui réponde à leurs besoins. Le Plan stratégique du canton de Fribourg, adopté par le Conseil d'Etat en mai 2010 et approuvé par le Conseil fédéral en décembre de la même année, concrétise les exigences fédérales dans le domaine des institutions pour adultes.

Au-delà des exigences fédérales dans le domaine des institutions, le canton de Fribourg a aussi défini les objectifs et principes d'intervention des pouvoirs publics permettant de fonder une politique globale de la personne en situation de handicap. Ces travaux ont conduit à la préparation de nouvelles bases légales (avant-projet de loi sur la personne en situation de handicap (LPSH) et avant-projet de loi sur les institutions spécialisées et les familles d'accueil professionnelles pour mineur-e (LIFAP)) ainsi que d'un projet de Lignes directrices et de plan de mesures 2016-2020. Ces documents ont été soumis en consultation en 2015.

Dans le cadre du présent projet, le Conseil d'Etat entend asseoir financièrement deux points du projet de plan de mesures touchant à la thématique, à savoir un fonds en faveur de l'intégration des personnes en situation de handicap dans le monde du travail et la création d'un poste de coordinateur ou de coordinatrice pour faire le lien entre les entreprises et le réseau institutionnel.

Le fonds serait destiné à financer diverses mesures permettant d'offrir à une personne en situation de handicap qui travaille ou serait autorisé à travailler dans un atelier d'une institution l'opportunité d'avoir une activité professionnelle au sein d'une entreprise, dans le but de lui assurer une meilleure intégration dans son environnement social et de lui permettre de valoriser ses compétences en dehors des activités traditionnellement proposées en atelier. Ce fonds permettrait notamment de financer :

- > des infrastructures ou des moyens auxiliaires non pris en charge par l'AI ;
- > des cours et des formations pour les personnes de l'entreprise qui seront amenées à travailler avec une personne en situation de handicap ;
- > des prestations de coaching du personnel de l'entreprise et de la personne en situation de handicap (par le biais du personnel des institutions ou de Pro Infirmis).

En complément à la création d'un fonds, le projet de plan de mesures 2016 – 2020 prévoit aussi le financement d'un mandat de coordination pour faire le lien entre les entreprises et le réseau institutionnel et, plus concrètement, pour contacter les entreprises, analyser leurs possibilités de créer des postes pour des personnes en situation de handicap et pour leur présenter les modalités permettant d'obtenir un appui financier par l'intermédiaire du fonds.

Ainsi, le Conseil d'Etat souhaite atteindre l'objectif que 5 à 10 personnes en situation de handicap intègrent annuellement une entreprise fribourgeoise.

Les ressources financières nécessaires se montent à 100'000 francs pour les infrastructures ou moyens auxiliaires, les cours et formations pour les personnes de l'entreprise et les prestations de coaching du personnel de l'entreprise et de la personne en situation de handicap, ainsi qu'à 120'000 francs pour le mandat de coordination. Initialement, il était prévu que, par l'entremise de leurs organisations faîtières, les entreprises du canton soient invitées sur une base volontaire à créer un fonds en faveur de l'intégration des personnes en situation de handicap dans le monde du travail. Cependant, vu l'opportunité de la RIE III, le Conseil d'Etat profite de formaliser et consolider durablement un fonds avec une partie de la contribution perçue sur les salaires payés par les personnes morales, à l'exception des collectivités publiques. La contribution des entreprises pour le mandat de coordination sera ainsi également intégrée au fonds.

Les bases légales de la nouvelle politique relative à la personne en situation de handicap seront finalisées d'ici à la fin de l'année 2016. A cette échéance, le Conseil d'Etat sera en mesure de proposer les modifications législatives pertinentes. Il intégrera le nouvel article instituant le fonds alimenté par les contributions des entreprises et fixant la contribution perçue dans la loi sur la personne en situation de handicap lors de l'élaboration du message.

3.5 Compensation en faveur des communes

Dans la mesure où les coefficients d'impôt communaux sont calculés en pourcent de l'impôt cantonal de base, les communes seront touchées par la décision d'abaisser l'imposition cantonale des personnes morales. Le Conseil d'Etat estime qu'une compensation doit dès lors leur être accordée, afin de les aider à faire face aux incidences financières de la RIE III. Il estime qu'un soutien financier de la part de l'Etat doit permettre de répartir les efforts financiers inévitables qu'engendrera la présente réforme pour les collectivités publiques. Les principales caractéristiques du mécanisme de compensation envisagé sont décrites ci-dessous, après une présentation de l'état des discussions avec les communes et un bref exposé des estimations actuelles des incidences de la RIE III pour ces dernières.

3.5.1 Discussions avec les communes

Les premières discussions avec l'Association des communes fribourgeoises (ACF) au sujet de la RIE III remontent à la fin de l'année 2014. Le Comité de l'ACF a été informé une première fois dans le cadre d'une séance tenue le 5 novembre 2014. Il a alors pris connaissance du contenu de l'avant-projet de la RIE III, des stratégies de mise en œuvre examinées au niveau cantonal et des incidences financières, encore très incertaines, qui en découleraient. Le 15 décembre 2014, le Conseil d'Etat a rendu publique la stratégie retenue en lien avec le taux d'impôt sur le bénéfice dans le cadre d'une conférence de presse. Une deuxième séance a eu lieu avec le Comité de l'ACF le 26 novembre 2015. Il a été informé à cette occasion des évolutions du dossier et s'est vu préciser en primeur la stratégie affinée du Conseil d'Etat. Cette dernière a été présentée par la Direction des finances lors d'une nouvelle conférence de presse, tenue le 4 décembre 2015.

Lors de la séance du 26 novembre 2015, des informations ont en outre été données au Comité de l'ACF sur les incidences financières de la RIE III, pour le canton d'une part et les communes dans leur ensemble d'autre part. Ces incidences étaient estimées à ce moment-là sur la base des données fiscales 2012. Il a alors été convenu qu'un groupe de travail technique chargé de procéder à une simulation plus précise et actualisée du coût de la réforme pour les communes serait créé et qu'une présentation de la stratégie du Conseil d'Etat et des incidences financières de la RIE III pour les communes serait effectuée dans chaque district. Un groupe de travail, placé sous la direction du Service cantonal des contributions a été constitué en conséquence et a tenu séances durant le printemps 2016. Les présentations des incidences fiscales de la RIE III pour les communes, organisées en collaboration avec les Préfets, ont eu lieu dans les districts entre le 23 mai et le 29 juin 2016.

3.5.2 Estimations actuelles des incidences fiscales de la RIE III sur les communes

Des estimations actualisées des incidences de la RIE III sur les communes ont été effectuées au début de l'année 2016 à partir des données fiscales cantonales 2013. Sur cette base, les pertes fiscales annuelles engendrées par la RIE III pour les communes dans leur ensemble sont estimées à 41.6 millions de francs si l'on inclut un abattement pour risque de 20 % calculé sur les recettes liées à la suppression des statuts et à 36.8 millions de francs si l'on ne tient pas compte de cet abattement (voir ch. 7.2.1 pour l'explication de ces montants). Ces données sont à considérer avec grande prudence, compte tenu des nombreuses incertitudes qui demeurent à ce stade quant aux réactions des entreprises suite à la mise en œuvre de la RIE III.

Des estimations par commune ont en outre été effectuées et présentées lors des séances organisées dans chaque district dont il a été fait mention précédemment. Ces estimations détaillées, qui seront encore mises à jour avant l'entrée en vigueur de la RIE III, ne sont pas décrites dans le cadre de ce rapport. Elles constituent à ce stade une information de base à partir de laquelle les communes peuvent élaborer leurs propres estimations, en tenant compte des réalités locales et en s'appuyant sur leur connaissance approfondie du tissu d'entreprises implantées dans chacune d'elles.

3.5.3 Principales caractéristiques du mécanisme de compensation des communes

Lors de sa séance du 24 mai 2016, le Conseil d'Etat a donné mandat à la DFIN d'élaborer un mécanisme de compensation des communes présentant les principales caractéristiques suivantes :

- > compensation transitoire, d'une durée de 7 ans (par analogie avec la durée de la contribution complémentaire qui devrait être versée au canton dans le cadre de la péréquation fédérale), accordée dès l'entrée en vigueur de la RIE III au niveau cantonal ;
- > montant équivalant à environ 30 % de la compensation verticale accordée par la Confédération, soit de 7 à 8 millions de francs par année pour une compensation fédérale estimée à un peu plus de 24 millions de francs ;
- > montant de la compensation annuelle identique sur toute la période et déterminé sur la base des dernières informations disponibles au moment de l'entrée en vigueur de la réforme ;
- > répartition du montant entre les communes en proportion des pertes fiscales estimées sur la base de la dernière statistique disponible au moment de l'entrée en vigueur de la réforme ;
- > compensation globale accordée via un décret spécifique (crédit d'engagement) séparé de l'acte modificateur unique intégrant les adaptations de la législation fiscale ainsi que celles des lois touchées par les mesures d'accompagnement financées par le patronat ;
- > précision des critères et modalités de répartition de la compensation entre les communes dans le cadre d'une ordonnance du Conseil d'Etat.

Le Conseil d'Etat a arrêté les principales caractéristiques du mécanisme de compensation des communes en tenant compte, parmi d'autres éléments, de ses incidences financières respectives pour l'Etat et les communes (cf. chapitre 7). Dans la mesure où les décisions finales prises dans l'intervalle par les Chambres fédérales sur la RIE III impliquent une augmentation de la compensation octroyée par la Confédération au canton, qui passerait selon les estimations actuelles de 24.1 à 27.8 millions de francs (cf. section 7.1.3), une adaptation à la hausse de contribution de l'Etat en faveur des communes semble adéquate. Le Conseil d'Etat propose de fixer le montant de cette contribution annuelle transitoire à 8.5 millions de francs.

Avec l'attribution d'une compensation transitoire de 8.5 millions de francs aux communes, l'incidence nette annuelle de la RIE III pour l'Etat, sans tenir compte de la compensation envisagée pour les paroisses (cf. section 3.7) serait selon les estimations actuelles de 44.5 millions de francs durant les 7 premières années de mise en œuvre de la réforme. L'incidence nette pour les communes s'établirait quant à elle à 33.1 millions de francs durant la même période (41.6 millions de francs évoqués à la section 3.5.2 – 8.5 millions de francs). Dès la fin de la contribution complémentaire prévue en matière de péréquation financière fédérale (cf. section 3.2), à partir de 2030, la perte annuelle nette pour l'Etat découlant de la RIE III augmenterait massivement et serait de 81.2 millions de francs alors que celle subie par les communes atteindrait 41.6 millions de francs.

Avec le mécanisme et le montant de compensation envisagés, la charge annuelle nette supportée par les communes durant la période transitoire (33.1 millions de francs) correspondrait à environ 75 % de la charge annuelle nette supportée par l'Etat (44.5 millions de francs). Cette proportion est similaire à la répartition de l'impôt sur les personnes morales entre l'Etat et les communes (coefficients communaux correspondant en moyenne à 75 % de l'impôt cantonal de base). Le Conseil d'Etat constate que la solution proposée conduit à une répartition équilibrée des charges de la RIE III entre l'Etat et les communes durant les premières années suivant son entrée en vigueur du moins. Par la suite, le poids supporté par l'Etat (à partir de 2030) sera en effet beaucoup plus important que celui supporté par les communes. La charge nette incombant à ces dernières (41.6 millions de francs) ne correspondra en effet alors plus qu'à environ 50 % de la charge nette incombant à l'Etat (81.2 millions de francs).

Eu égard à l'importance respective des incidences de la RIE III pour l'Etat et les communes et à la forte divergence de leur évolution dans le temps, le volume de la compensation proposée aux communes et son caractère transitoire apparaissent appropriés au Conseil d'Etat. Il semble en outre justifié de répartir le montant compensatoire entre les communes en fonction des pertes fiscales qu'elles subiront en raison de la RIE III et non pas sur la base d'autres critères de répartition, tels que par exemple le rendement de l'impôt cantonal dans chaque commune ou la population communale, qui n'ont pas de liens directs avec la réforme.

3.6 Adaptation de la péréquation financière intercommunale

La contribution financière de l'Etat en faveur des communes, en compensation des pertes fiscales conséquentes à la mise en œuvre de la RIE III, est à considérer comme une ressource fiscale à part entière. Dans ce sens, elle doit être intégrée dans les impôts concernés correspondants pris en compte dans le calcul de la péréquation financière intercommunale, à savoir le bénéfice et/ou le capital des personnes morales. Le montant compensatoire fera donc partie intégrante du potentiel fiscal de l'ensemble des communes, potentiel global qui permet de déterminer le montant de l'instrument des ressources (2.5 % du potentiel fiscal, art. 6 LPFI) ainsi que le montant de l'instrument des besoins (50% du montant des ressources, art. 14 LPFI).

Il est à relever que l'effet de la RIE III et de la contribution financière de l'Etat interviendra avec un décalage de trois ans dans le calcul de la péréquation et de manière progressive. Considérant que la

RIE III soit mise en œuvre au 1er janvier 2019, ses premiers effets n'interviendront sur la péréquation intercommunale qu'en 2022 pour un tiers, en 2023 pour deux tiers, en 2024 en totalité. L'effet progressif est dû au fait de la prise en compte d'une moyenne de trois années consécutives des statistiques fiscales dans la formule (moyenne glissante).

Ce décalage implique également que la prise en compte des compensations dans le potentiel fiscal interviendra encore quelques années au-delà de l'expiration formelle du présent décret (31 décembre 2025), aussi longtemps que les années de référence de rendement fiscal seront affectées par les compensations. Ainsi les montants compensatoires seront pris en intégralité dans le système de péréquation intercommunale jusqu'en 2028, pour deux tiers en 2029, pour un tiers en 2030 ; ils ne seront plus pris en compte dès 2031.

3.7 Compensation des paroisses

Les incidences fiscales de la RIE III ne se limiteront pas à l'Etat et aux communes. Elles toucheront également les paroisses, dans la mesure où les coefficients d'impôts paroissiaux sont définis en % de l'impôt cantonal de base. Les pertes subies annuellement par les paroisses considérées dans leur ensemble sont estimées à l'heure actuelle, avec toutes les réserves qui s'imposent, à 5.6 millions de francs en prenant en compte l'abattement de 20 % et à 5 millions de francs sans cet abattement.

Lors de sa séance du 24 mai 2016, le Conseil d'Etat a donné mandat à la DFIN d'élaborer un mécanisme compensatoire à l'intention des paroisses. Les réflexions nécessaires à ce sujet ont été menées au sein de l'administration cantonale et n'ont pas encore donné lieu à des discussions avec les communautés ecclésiastiques (catholiques et réformées) concernées.

Dans la mesure du possible et sous réserve des données disponibles, il conviendrait d'élaborer pour les paroisses un mécanisme compensatoire présentant de fortes similitudes avec celui prévu pour les communes. Ce mécanisme serait doté, dans le souci de garantir une certaine proportionnalité avec le montant compensatoire envisagé pour les communes et afin d'atteindre l'objectif d'une certaine symétrie de l'effort à consentir, d'environ 1.1 million de francs par année.

Au-delà de ces principes de base, la mise en œuvre de la compensation des paroisses est rendue délicate en raison notamment du fait que les périmètres des paroisses ne coïncident pas toujours avec ceux des communes et du fait que les paroisses catholiques et réformées n'appliquent pas toujours des coefficients d'impôt identiques sur un même territoire. Ces difficultés n'apparaissent toutefois pas insurmontables. Elles seront réglées en discussion avec les communautés ecclésiastiques.

4 LIQUIDATION D'INSTRUMENTS PARLEMENTAIRES

Les mesures proposées en matière d'impôt sur le capital (voir ch. 3.1.2) permettent de liquider la motion (M 1002-07¹⁵) Markus Ith Modification de la loi sur les impôts cantonaux directs.

De même, la mise en œuvre de la « patent box » (voir ch. 3.1.5) permet de liquider la motion (M 1136.11¹⁶) Emmanuelle Kaelin Murith / Jean-Louis Romanens Soutien à l'innovation et au développement technologique.

Les mesures financées grâce à la taxe patronale dans le domaine de la formation professionnelle au moyen de la taxe patronale permettent de liquider la motion Wicht/Ganioz (2014-GC-40). Celles financées dans le domaine de l'accueil extrafamilial permettent de liquider la motion Burgener Woeffray/Roubaty (M2014-GC-101).

¹⁵ 2007-GC-4 selon Parlinfo.

¹⁶ 2011-GC-51 selon Parlinfo.

Par ailleurs, les mesures d'accompagnement concrétisent les suites préconisées dans les rapports sur postulat Aebischer/Badoud (P2014-GC-183) et Rodriguez/Garghentini Python (P2016-GC-53).

5 COMMENTAIRE DES DISPOSITIONS PROPOSÉES

5.1 Loi sur la formation professionnelle

Art. 58 et 59

Les frais de matériel, de déplacement, de repas et de logement durant la procédure de qualification sont actuellement à la charge de la personne en formation, sauf exception réglée à l'art. 59. Il est proposé que ces frais soient à l'avenir financés à raison de 50% par l'Etat et de 50% par les prestataires de la formation pratique professionnelle.

Art. 68a

Cette disposition prévoit la perception de la contribution mise en place à titre de mesure d'accompagnement et dont les recettes sont à attribuer à la formation professionnelle. Cette contribution sera perçue auprès de tous les employeurs à l'exception des collectivités publiques et des indépendants. Le taux, pour la part affectée à la formation professionnelle, s'élèvera à 0.136% et devrait générer des recettes de l'ordre de 8'165'000 francs. La contribution sera perçue par le même biais que la contribution des employeurs et des personnes exerçant une activité lucrative indépendante, mis à part l'exemption des collectivités publiques et des indépendants.

Le nouvel article 68a LFP institue un fonds RIE III pour encourager la formation professionnelle et la formation professionnelle supérieure. Dans les limites des ressources à disposition, les montants alloués au fond permettront de contribuer au financement des cours interentreprises, de financer les procédures de qualification, START, les réseaux d'entreprises formatrices ainsi que des mesures pour des jeunes en difficultés. Il contribuera également à la promotion de la formation professionnelle supérieure et au financement des travaux de construction et de rénovation des immeubles destinés à la formation professionnelle.

5.2 LICD

Art. 19b al. 1

Conformément à la stratégie du Conseil d'Etat, le taux d'imposition partielle des dividendes est relevé de 50% à 60% de manière à tenir compte de la diminution de la double-imposition économique liée à la baisse du taux d'impôt sur le bénéfice.

Art. 20a

Cet article règle la mise en œuvre de la patent box pour les indépendants. Conformément à la réglementation fédérale, les indépendants qui seront actifs dans la recherche et le développement pourront également profiter de cet instrument. Les règles applicables aux personnes morales leur sont applicables par analogie.

Art. 32a

Comme indiqué sous le chiffre 3.1.6, la stratégie du Conseil d'Etat prévoit la mise en œuvre de la super-déduction des frais de recherche et de développement. Afin d'assurer le parallélisme avec le traitement privilégié des produits de brevets, les dépenses engagées par les indépendants pour la recherche et le développement pourront également être déduites à hauteur de 150%. Les règles applicables aux personnes morales s'appliqueront par analogie aux indépendants. En revanche les

brevets et autres valeurs immatérielles seront évalués sans allégement pour la détermination de l'impôt sur la fortune.

Art. 100 al. 1 let. c 2^{ème} phrase

Cette disposition précise, pour l'imposition du bénéfice, que le transfert du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à une liquidation, justifiant une imposition systématique des réserves latentes. Cette disposition n'a plus sa raison d'être étant donné que le traitement des réserves latentes est réglé de manière uniforme – y compris en cas de transfert à l'étranger – à l'article 103c.

Art. 101a

Les dépenses de recherche et de développement sont déductibles du bénéfice imposable à titre de charges justifiées par l'usage commercial. Afin de favoriser le développement des travaux de recherche dans le canton, le nouvel article prévoit la possibilité de déduire ces frais au-delà des dépenses effectivement engagées. Cet encouragement « en amont » est expressément autorisé par l'OCDE et effectivement pratiqué par de nombreux pays (notamment France, Belgique, Pays-Bas, Espagne). La déduction doit être plafonnée à 150% des frais de recherche effectivement engagés en Suisse. La recherche peut être effectuée par le contribuable ou un tiers. Dans ce dernier cas, l'al. 2 aménage un garde-fou visant à éviter que la déduction soit revendiquée à deux reprises. Comme relevé au ch. 3.1.6, les modalités de la super-déduction doivent encore être précisées par voie d'ordonnance du Conseil fédéral. Cette délégation vise à aménager suffisamment de souplesse au cadre juridique de manière à pouvoir, si nécessaire, l'adapter rapidement à l'évolution des standards de l'OCDE. Ainsi il existe encore de nombreuses incertitudes au sujet des dépenses éligibles pour la super-déduction. Du point de vue cantonal, il est difficile de pronostiquer le nombre d'entreprises qui pourront faire valoir cette déduction. Les incidences de cette mesure doivent dès lors être appréhendées avec beaucoup de prudence.

Art.103 al. 2 et 4 let. b

En raison de la suppression des statuts fiscaux, leur mention dans ces dispositions doit être supprimée.

Art.103a

Cet article règle la patent box conformément aux principes décrits au chiffre 3.1.5. Selon la stratégie adoptée par le Conseil d'Etat, jusqu'à 90% des bénéfices liés à la R&D peuvent être dégrévés de l'impôt. Si ce taux peut paraître très important à premier abord, il doit être relativisé. Ainsi seuls les bénéfices en lien avec la recherche et le développement pourront être pris en compte pour l'imposition réduite. Le bénéfice pertinent sera déterminé selon la méthode résiduelle. Pour ce faire, les bénéfices qui ne sont pas en lien direct avec la recherche ainsi que les bénéfices provenant d'activités de routine sont imposés de manière ordinaire. Sur le bénéfice résiduel obtenu, seul le bénéfice correspondant aux dépenses de recherche et développement engagées en Suisse peut prétendre à la réduction. Admettant que seuls 20% de ces frais aient été engagés en Suisse, le bénéfice pertinent sera réduit d'autant (approche Nexus modifiée). Le montant résiduel sera allégé à raison de 90% au niveau de la base de calcul (ainsi seuls 10% du montant ainsi déterminé sera imposé). Au moment de l'entrée dans la patent box (à savoir lorsque l'entreprise revendiquera la réduction pour la première fois), les dépenses de R&D engagées par le passé devront être imposées.

La mise en œuvre et l'évolution de cet instrument dépendent dans une large mesure des recommandations de l'OCDE. Ainsi, on a longtemps pensé que l'OCDE adopterait une vision restrictive de la patent box. Force est de constater que son rapport final d'octobre 2015 aménage un régime plutôt souple de manière à tenir compte des régimes très différents de propriété intellectuelle et à éviter

des distorsions de concurrence entre les pays en raison de ces différences. Afin de garantir un système compétitif et de pouvoir, si nécessaire, adapter rapidement le régime fiscal suisse, le droit fédéral prévoit que le Conseil fédéral réglera les modalités d'application de la patent box. Dès lors, il existe à l'heure actuelle de nombreuses incertitudes en lien avec cet instrument. Comme les recommandations de l'OCDE, le droit fédéral prévoit notamment que le Conseil fédéral pourra inclure dans les droits comparables les inventions non brevetées de petites et moyennes entreprises ainsi que les logiciels. Le canton de Fribourg appliquera les dispositions d'exécution du Conseil fédéral. Il évitera des pertes fiscales importantes au moyen du plafond des réductions prévu à l'art. 103d.

Art. 103b et 103c

Ces deux articles visent à harmoniser le traitement des réserves latentes à l'arrivée (art. 103b) et au départ de Suisse (art. 103c). En cas d'arrivée en Suisse, le contribuable n'a pas l'obligation de déclarer les réserves latentes créées précédemment à l'étranger. S'il procède à l'annonce, les réserves latentes créées à l'étranger pourront être déduites du bénéfice en Suisse. Pour les réserves latentes attribuables à un actif particulier, on procédera annuellement à leur amortissement en appliquant les taux d'amortissement usuels. La plus-value immatérielle devra quant à elle être amortie dans les dix ans à partir de l'arrivée en Suisse. Comme déjà indiqué, cet instrument pourra favoriser l'implantation de sociétés qui étaient jusque-là implantées dans des Etats à basse fiscalité. En revanche, il est probable que les entreprises situées dans des Etats parties à l'échange automatique/spontané d'information ne feront pas usage de cette possibilité ou qu'elles feront preuve de retenue dans la déclaration des réserves latentes puisqu'elles devront s'attendre à un impôt de sortie de la part de l'autre Etat.

L'alinéa 2 décrit les états de faits couverts par la réglementation : outre le transfert d'éléments patrimoniaux ou de fonctions dans une exploitation commerciale ou un établissement stable en Suisse, on compte aussi la fin de l'exonération subjective ou encore le transfert en Suisse du siège ou de l'administration effective.

En cas de transfert d'éléments patrimoniaux ou de fonction dans une exploitation commerciale ou un établissement stable à l'étranger, lors de la clôture de la liquidation, du passage à une exonération subjective ou du transfert du siège ou de l'administration effective à l'étranger, les dispositions légales prévoient expressément que les réserves latentes créées en Suisse seront imposées. Cette disposition correspond à la pratique du canton de Fribourg conformément à l'art. 100 al. 1 let. c.

Art. 103d

Cet article règle le plafonnement des réductions fiscales pouvant être revendiquées dans le cadre des mesures fiscales de la RIE III. L'objectif de cette disposition est d'éviter que l'application (extensive) d'une mesure ou le cumul de plusieurs mesures permette aux entreprises de voir leur assiette fiscale réduite entièrement ou de manière très importante. Comme déjà indiqué, les cantons sont libres de fixer le plafonnement, étant entendu que ce dernier dépend dans une large mesure de la stratégie retenue par chaque canton. Le canton de Fribourg a décidé de prévoir des conditions-cadres avantageuses pour l'ensemble des entreprises par le biais d'une baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice et le capital. Un dégrèvement important au niveau des autres mesures fiscales ne se justifie dès lors pas. Les allègements obtenus grâce à la patent box et à la super-déduction, pris globalement, ne peuvent ainsi pas réduire l'assiette fiscale de plus de 20%. Pour déterminer la réduction maximale, on tient compte du bénéfice imposable généré durant l'année pertinente, soit avant la prise en compte des pertes reportées et de la réduction pour participation.

Enfin, les mesures fiscales de la RIE III ne permettront pas de reports de pertes.

Art. 110, 113 al. 1 et 2, 114

Les modifications apportées à ces articles mettent en œuvre la stratégie du Conseil d'Etat relative à la réduction de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales. Le nouveau taux de 4% sera applicable à toutes les personnes morales assujetties. Il apparaît toutefois opportun de maintenir des règles distinctes selon le type de personne morale concerné : en effet, pour les associations et fondations, la base de calcul se détermine de manière particulière. Il est également judicieux de régler séparément les placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles compte tenu de leur statut particulier.

Art. 117

L'article 117 règle la manière de déterminer le capital imposable pour les sociétés holding et les sociétés de domicile. Il n'a plus sa raison d'être et est donc abrogé.

Art. 121 et 122

L'art. 121 al. 1 et 122 mettent en œuvre la stratégie du Conseil d'Etat en matière d'impôt sur le capital en réduisant uniformément le taux d'impôt sur le capital à 0.04%. L'art. 121 al. 2 règle l'imposition différenciée du capital selon laquelle la part du capital propre afférent aux droits de participation et aux produits de licence est imposée de manière séparée à un taux de 0.004%.

Art. 126 al. 1

Le taux de l'impôt minimal doit être réduit dans la même mesure que l'impôt ordinaire sur le bénéfice.

Chapitre 5

Compte tenu de l'abrogation des dispositions pertinentes de l'art. 28 LHID, le chapitre concernant l'imposition des sociétés holding, sociétés de domicile et sociétés mixtes est abrogé.

Dispositions transitoires

Les dispositions transitoires prévues en droit fédéral règlent le traitement des réserves latentes des sociétés au bénéfice d'un statut fiscal spécial au moment de la perte de ce statut. Elles visent à éviter une surimposition prohibée lors du changement de régime. Les réserves latentes créées sous le régime fiscal spécial peuvent être annoncées aux autorités fiscales. Cas échéant, elles sont consignées dans une décision puis imposées séparément (à un taux privilégié) dans les cinq ans suivant la sortie du statut fiscal. Le canton de Fribourg ne prévoit pas de taux privilégié étant donné que sa stratégie se fonde sur une diminution générale du taux d'imposition. Dès lors, les entreprises qui perdront leur statut subiront certes une augmentation de leur charge fiscale mais celle-ci restera dans une mesure acceptable.

5.3 LStE

Le nouvel article 10a LStE institue un fonds RIE III pour favoriser l'exercice d'une activité lucrative. Ce fonds doit permettre d'inciter à la création de nouvelles places d'accueil extrafamilial, de baisser les tarifs et de développer des modèles de prise en charge innovants. A noter que l'incitation à la création de nouvelles places d'accueil extrafamilial sera faite sur le modèle des fonds figurant dans les dispositions transitoires de la LStE qui se sont avérées efficaces et qui ont fait leurs preuves. Par « développement de modèles de prise en charge innovants » le Conseil d'Etat entend, en l'état, l'incitation particulière à l'ouverture de places en crèches sur des lieux stratégiques pour l'économie du canton. Néanmoins, comme la Chambre de commerce et d'industrie Fribourg doit encore effectuer un sondage auprès des collaborateurs des entreprises fribourgeoises dans les communes concentrant un nombre important d'entreprises pour connaître les besoins réels, il est oppor-

tun de définir ce but du fonds de manière plus large, afin de pouvoir ajuster les mesures aux besoins réels si nécessaire.

Concernant l'organisation et le fonctionnement du fonds, les règles de détail seront édictées dans le RStE. En l'état, le Conseil d'Etat envisage d'introduire les règles usuelles en la matière, à savoir

- > que le fonds ne pourra pas être en découvert ;
- > que le fonds sera géré par le Service de l'enfance et de la jeunesse ;
- > qu'il sera intégré au bilan de l'Etat et
- > que l'Inspection des finances contrôle les comptes du fonds.

La contribution sera perçue par le même biais que la contribution des employeurs et des personnes exerçant une activité lucrative indépendante, mis à part l'exemption des collectivités publiques et des indépendants. Le taux, pour la part affectée à l'accueil extrafamilial, s'élève à 0.136% de la masse salariale. Le même pourcentage sera perçu et affecté à la formation professionnelle. Cette contribution devrait générer des recettes de l'ordre de 8'165'000 francs.

5.4 Projet de décret relatif à la contribution financière de l'Etat en faveur des communes et des paroisses

Art. 1 et 2

Pour faciliter la mise en œuvre de la RIE III, l'Etat allouera, sous forme de contributions uniques et à libre disposition (pas d'affectation à un usage particulier), des montants de 59,5 millions de francs aux communes et de 7,7 millions de francs aux paroisses catholiques et réformées. Ces contributions seront financées par le biais d'un fonds à créer.

Art. 3

Les contributions financières de l'Etat seront versées en 7 tranches annuelles identiques dès l'année d'entrée en vigueur du décret. Elles se monteront à 8,5 millions de francs pour les communes et à 1,1 million de francs pour les paroisses.

La répartition des montants entre les communes, d'une part, et entre les paroisses, d'autre part se fera au prorata des pertes fiscales subies en raison de la RIE III. Ces pertes seront estimées par le Service cantonal des contributions en cote cantonale de base à partir de la dernière statistique fiscale disponible au moment de l'entrée en vigueur de la réforme.

Les autres modalités d'octroi seront réglées dans le cadre d'une ordonnance séparée du Conseil d'Etat. Il est prévu que la part de chaque commune soit créditée sur son compte courant auprès de l'Administration des finances et que la mise en compte se fasse une fois par an, à la fin du premier semestre. En ce qui concerne les paroisses, des discussions doivent encore avoir lieu avec les corporations ecclésiastiques cantonales pour définir la meilleure manière d'effectuer les versements.

Art. 4

Les adaptations rendues nécessaires au niveau des modalités de calcul de la péréquation financière intercommunale (cf. section 3.6) sont inscrites directement dans le décret. Elles ne se traduiront donc pas par une modification de la loi sur la péréquation financière intercommunale (LPFI) en elle-même. Cette manière de procéder paraît justifiée en raison tout d'abord du caractère transitoire de la compensation accordée aux communes dans le cadre de la RIE III, qui est difficilement compatible avec la durée de validité indéterminée de la LPFI. De plus, cet article fera l'objet d'une forte assise démocratique, même sans inscription dans la LPFI, dans la mesure où le décret qui le contient est soumis à votation populaire. Enfin, la prise en compte des montants en question dans la péréqua-

tion financière peut être considérée comme un élément important de la compensation financière octroyée aux communes et fait pleinement partie du mécanisme proposé par le Conseil d'Etat. Il apparaît opportun de régler l'ensemble de ce dernier dans le cadre d'un même acte juridique.

Art. 5

Dans la mesure où la RIE III devrait, selon le calendrier actuel, entrer en vigueur en 2019, les sept crédits de paiements annuels découlant du crédit d'engagement devront être inscrits aux budgets des années 2019 à 2025.

Art. 6

Les contributions allouées aux communes et aux paroisses dans le cadre de la RIE III ne seront, à titre exceptionnel, pas considérées comme des subventions au sens de la Loi du 17 novembre 1999 sur les subventions (LSub, RSF 616.1). Sans cette disposition, ces contributions financières entraîneraient dans le calcul du total des subventions nettes de fonctionnement qui sert de référence pour déterminer la quote-part des subventions de l'Etat par rapport au produit de la fiscalité cantonale (art. 21 al. 2 LSub). Vue son importance, elle pourrait avoir pour effet d'entraîner un dépassement de la limite légale actuelle de 41 %.

En cas de dépassement de la limite de 41 %, des modifications législatives seraient nécessaires pour corriger la situation. Elles pourraient avoir comme conséquence des réductions de prestations dans tous les domaines de subventionnement de l'Etat, y compris ceux touchant les communes. Le Conseil d'Etat ne souhaite pas un tel effet. Pour cette raison et au vu du caractère unique de ces importantes contributions financières, il est prévu qu'elles soient considérées comme une exception au sens de l'art. 6 let b LSub.

Art. 7

L'entrée en vigueur du décret aura lieu à la même date que l'entrée en vigueur de la loi cantonale sur la RIE III, à savoir, selon le calendrier actuel, au 1^{er} janvier 2019. Cas échéant, le décret expirera après 7 années d'application, le 31 décembre 2025.

Compte tenu des explications fournies dans le cadre du chapitre 9 du présent message, le décret est soumis au référendum financier obligatoire et doit en outre faire l'objet d'une approbation à la majorité qualifiée du Grand Conseil.

6 APPRÉCIATION DE LA RIE III

Le projet soumis en consultation met en œuvre la RIE III pour le canton de Fribourg. Il correspond en tous points à la stratégie suivie par le Conseil d'Etat dans ce dossier depuis 2014. Cette stratégie porte sur la mise en œuvre de conditions-cadres fiscales avantageuses pour l'ensemble des sociétés implantées dans le canton de Fribourg tout en garantissant le maintien de recettes fiscales permettant de contribuer au financement des prestations de l'Etat et des communes. Cet objectif peut être atteint par une diminution importante des taux d'impôt sur le bénéfice et le capital. Au surplus, le Conseil d'Etat souhaite encourager la recherche et le développement, comme il s'y est engagé dans le cadre de sa réponse à une motion. Ainsi, même si la mesure n'est pas obligatoire, il souhaite introduire la super-déduction des frais de recherche et développement. Les conséquences financières de cet instrument seront toutefois limitées par la fixation d'un plafond aux réductions fiscales fixé à 20% de la base imposable (ce plafond sera calculé avec la patent box). Comme la double-imposition économique sera fortement réduite en raison de la baisse du taux, l'imposition partielle des dividendes est augmentée. Le Conseil d'Etat renonce enfin à l'introduction de la déduction notionnelle d'intérêt, conformément à la position qu'il a toujours soutenue à ce sujet. Ce faisant, le projet pré-

senté constitue un paquet de mesures cohérent et équilibré qui respecte les trois objectifs de la RIE III, à savoir permettre de rétablir l'acceptabilité du régime d'imposition des entreprises au niveau international tout en garantissant à la fois la compétitivité des entreprises implantées dans le canton et les recettes d'impôt sur le bénéfice.

7 INCIDENCES FINANCIÈRES

7.1 Conséquences financières pour l'Etat

7.1.1 Conséquences fiscales pour l'Etat

Les conséquences financières de la RIE III sont difficiles à estimer et sont empreintes d'incertitudes pour différentes raisons expliquées dans ce chapitre. Pour procéder à l'estimation du coût de la réforme, différentes hypothèses de travail ont dû être retenues ; elles sont décrites ci-dessous. Enfin, les passages qui suivent expliquent la méthodologie de calcul retenue pour les estimations présentées au chiffre 7.1.3.

Approche statique

La révision introduit plusieurs nouveaux instruments fiscaux tels que la patent box et la super-déduction des frais de recherche et développement. Or, les modalités de ces derniers ne sont pas encore connues puisqu'elles seront réglées dans une ordonnance du Conseil fédéral. Il n'est en outre pas possible de savoir combien d'entreprises implantées dans le canton pourront utiliser ces instruments et, cas échéant, dans quelle mesure.

Il est également impossible de prédire aujourd'hui l'évolution de l'impôt sur les bénéfices et le capital jusqu'en 2019, année d'entrée en vigueur de la RIE III.

Enfin, compte tenu des nombreux développements au niveau international mais aussi dans les cantons qui nous entourent, des changements de comportement de la part des entreprises ne sont pas exclus (implantation de nouvelles sociétés comme délocalisation de sociétés installées aujourd'hui dans le canton). L'ampleur de ce phénomène ne peut toutefois pas être quantifiée.

Pour chiffrer les incidences financières de la RIE III, une approche statique a par conséquent été retenue, reposant sur les hypothèses de travail suivantes :

- > Les estimations financières ont été calculées sur la base de données de la période fiscale 2013, étant donné que les dernières statistiques publiées à disposition portent sur cette période fiscale ;
- > L'évolution du tissu d'entreprises et des bénéfices due à la croissance, à la conjoncture ainsi qu'à l'impact de BEPS n'a pas été prise en compte.

Taux d'impôt

Les conséquences financières ont été calculées avec les taux d'impôt sur le bénéfice et le capital retenus dans la stratégie du Conseil d'Etat.

Pour calculer les incidences financières liées à la **baisse du taux d'impôt sur le bénéfice** on a procédé de la manière suivante :

- > Sociétés ordinaires : on a comparé les recettes fiscales générées durant la période fiscale 2013 avec la cote simulée au taux de 4%. La perte de recettes fiscales calculée de cette manière s'élève à 59.2 millions de francs.
- > Sociétés au bénéfice d'un statut : on a calculé la cote au taux de 4% sur le bénéfice IFD des sociétés à statut (soit le bénéfice sans statut) et comparé cette dernière à la cote 2013 des sociétés à statut. La différence entre ces deux montants correspond aux recettes supplémentaires provenant

de ces sociétés. Pour tenir compte d'éventuels changements de comportement un abattement de 20% a en outre été appliqué sur les recettes supplémentaires ainsi calculées. Les recettes supplémentaires estimées s'élèvent ainsi à 29.6 millions de francs moins l'abattement qui s'élève à 5.9 millions de francs pour des recettes de 23.7 millions de francs.

La même méthodologie a été appliquée pour la détermination des incidences fiscales liées à la **réduction du taux d'impôt sur le capital**.

Le coût de l'**imposition différenciée du capital** a été déterminé par extrapolation, en deux étapes : on a d'abord déterminé de manière effective le coût de la mesure pour environ 100 sociétés imposées au régime ordinaire qui représentent 67% du capital imposable. Pour ce faire, on a examiné la structure des actifs de ces sociétés et déterminé, pour chacune d'elle, la quote-part que les actifs éligibles pour la mesure représentent par rapport à l'ensemble des actifs. Cette quote-part a été appliquée au capital imposable puis l'on a appliqué le taux privilégié (0.004%) à cette part du capital. Le montant d'impôt ainsi calculé a ensuite été comparé au montant d'impôt qui aurait été généré en appliquant le taux ordinaire de 0.04%. Ce coût a été extrapolé à l'ensemble des sociétés par règle de trois.

Cette méthodologie a également été appliquée pour les sociétés à statut. Pour ces dernières, l'estimation est plus précise puisque l'analyse effective des 100 entreprises représente 92% du capital imposable.

En appliquant cette méthodologie, les pertes de recettes fiscales liées à la réduction du taux de l'impôt sur le capital pour les sociétés imposées au régime ordinaire s'élèvent à 14.9 millions de francs. Les recettes supplémentaires liées à l'abolition des statuts sont estimées à 3.1 millions de francs moins un abattement de 0.6 millions, soit 2.5 millions de francs. Ces chiffres tiennent également compte du coût de l'imposition différenciée du capital.

Estimation de la patent box et de la super-déduction

Comme relevé ci-dessus, il est impossible de déterminer les sociétés qui pourraient bénéficier de ces mesures et, cas échéant, dans quelle limite elles pourraient le faire. Dès lors, le coût de ces instruments a été estimé sur la base d'une approche macroéconomique.

Pour la patent box, on a considéré que 10% du bénéfice imposable des sociétés imposées au régime ordinaire pourrait être éligible pour la patent box et bénéficier ainsi d'un allègement de 90%. Pour déterminer le coût, on a appliqué le taux de 4% sur la différence de bénéfice imposable, soit sur la part de bénéfice imposable dégrevée (ou le 90% des 10% de bénéfice imposable éligible), en partant de l'idée que les sociétés pourraient entièrement exploiter la patent box. Cette approche donne un coût estimé à 5 millions de francs.

Pour chiffrer le coût de la super-déduction R&D, on a retenu la quote-part (connue) des frais de R&D par rapport au produit intérieur brut (PIB) fédéral, soit environ 2%. Cette quote-part a été appliquée au PIB du canton de Fribourg. Ce faisant, on a considéré que les dépenses pouvant entrer en considération pour la mesure fiscale sont de l'ordre de 300 millions. Ces dépenses peuvent être déduites à 150%. Pour chiffrer les incidences financières de la RIE III liées à cette mesure, on a appliqué le taux de 4% à la part des dépenses qui dépasse le 100%, soit 50% ou 150 millions de francs, pour un coût de l'ordre de 6 millions de francs.

Plafonnement des réductions et estimation du coût maximum

Le parlement a introduit un nouvel article 25b LHID dont l'objectif est de limiter les réductions possibles grâce à l'application des nouveaux instruments fiscaux (super-déduction, licence box, step-up, NID). L'objectif de cette disposition est d'éviter un effritement trop important de la base

imposable. Au niveau fédéral, la loi prévoit ainsi une réduction maximale de 80% de la base imposable. Les cantons sont cependant libres de fixer une limite plus basse en fonction de la stratégie cantonale retenue.

Le Conseil d'Etat a annoncé vouloir orienter sa stratégie sur une baisse du taux de l'impôt profitable à toutes les entreprises implantées dans le canton. Dans cette logique, le plafond aux réductions doit être bas afin de garantir le substrat fiscal nécessaire et répondre à l'objectif de la stratégie. Comme indiqué, le Conseil d'Etat propose de plafonner les réductions à 20% du bénéfice imposable. Ce plafond permet d'éviter des pertes fiscales conséquentes en corrigeant, si nécessaire, des déductions qui seraient trop importantes au regard des bénéfices imposables. Cet instrument est également déterminant pour l'estimation des pertes de recettes fiscales liées à la RIE III puisqu'il permet de définir des fourchettes de coûts pour les instruments fiscaux. Pour ce faire, il a fallu identifier la part des recettes pouvant bénéficier d'un dégrèvement maximal lié aux instruments fiscaux. Concrètement, il s'agit d'isoler la part de bénéfice imposable qui pourrait profiter des niches fiscales après réduction du taux et perte du statut. Comme le taux est proportionnel, les simulations ont été effectuées directement sur la cote d'impôt sur le bénéfice. Pour l'année fiscale 2013, les recettes s'élèvent à 122.1 millions de francs. Après la baisse du taux et la suppression des statuts (avec abattement pour risque), ces dernières se montent alors à 86.6 millions de francs ($122.1 - 59.2 + 23.7$). Ce montant a été utilisé pour calculer le coût supplémentaire maximal pour les instruments fiscaux avec l'introduction d'un plafonnement à 20%. Pour exemple, si l'entier des recettes bénéficie du plafond de 20%, le coût maximal pour les niches fiscales peut être estimé à 17.3 millions de francs, soit $86.6 \times 20\%$. Afin de préciser l'analyse, les calculs ont été faits avec plusieurs hypothèses, à savoir avec 20%, 40%, 60%, 80% et 100% des recettes¹⁷ pouvant bénéficier des instruments fiscaux à hauteur du plafond de 20% proposé par le Conseil d'Etat.

Pour les estimations qui suivent, on a considéré qu'il est raisonnable de penser que 40 à 60% des recettes totales pourront bénéficier d'un dégrèvement maximal grâce aux outils fiscaux retenus par le Conseil d'Etat à savoir la patent box et la super-déduction des frais de R&D. Sur la base de cette approche, le coût de ces deux niches fiscales serait compris entre 10.3 ($60\% \times 17.3$) et 6.9 millions de francs ($40\% \times 17.3$).

Imposition partielle des dividendes

L'estimation des recettes fiscales supplémentaires liées à cette mesure a été déterminée en comparant la cote générée en 2013 avec une prise en compte de 50% des dividendes provenant de participations qualifiées dans la base de calcul et la cote simulée qui serait générée en imposant ces mêmes dividendes à hauteur de 60%. De cette manière, les recettes fiscales supplémentaires ont été estimées à 3.4 millions de francs.

Cette estimation doit toutefois être considérée avec beaucoup de prudence, étant donné que les distributions de dividendes peuvent dépendre d'un très petit nombre de contribuables et fortement varier d'une année fiscale à l'autre. Ainsi, certains dividendes importants distribués en 2013 représentaient des opérations uniques qui ne se reproduiront pas en 2019.

7.1.2 Autres conséquences pour l'Etat

Incidences péréquatives

Comme indiqué dans le cadre de la section 3.2, selon les estimations publiées dans le cadre du message du Conseil fédéral, la RIE III aurait un double impact sur les paiements reçus par le canton de

¹⁷ Les estimations ont été effectuées à partir des recettes fiscales car il n'est pas possible de déterminer les sociétés qui pourront bénéficier des instruments fiscaux de la RIE III.

Fribourg dans le cadre de la péréquation financière fédérale. D'une part, le canton verrait les paiements ordinaires annuels encaissés diminuer de 53.5 millions de francs à partir de 2023. D'autre part, il bénéficierait d'une contribution complémentaire annuelle transitoire de 45.2 millions de francs durant 7 années, à savoir de 2023 à 2029. L'incidence péréquative nette liée à la RIE III, négative, serait ainsi de 8,3 millions de francs par année entre 2023 et 2029 puis de 53.5 millions de francs à partir de 2030.

Comme mentionné précédemment, ces chiffres doivent être considérés avec grande prudence compte tenu notamment du nombre important d'hypothèses ayant dû être effectuées à ce stade, de l'horizon temporel relativement éloigné et des autres modifications du système péréquatif qui pourraient encore intervenir dans l'intervalle. Ils ne tiennent en outre pas compte des modifications additionnelles décidées par les Chambres fédérales (corrections pour les renoncements anticipés à un statut fiscal), dont les effets, qui n'ont pas encore été chiffrés, se feront sentir à partir de 2020.

Compensation verticale

Selon les dernières estimations rendues publiques par l'AFF¹⁸, évoquées dans le cadre de la section 3.3, la compensation verticale obtenue par le canton de Fribourg, via l'augmentation de 17 % à 20.5 % de la part des cantons à l'IFD, aurait été équivalente à 24.1 millions de francs.

Les Chambres fédérales ont toutefois finalement décidé de faire passer la part des cantons à l'IFD à 21.2 %. Il a été indiqué aux parlementaires que cette augmentation (de 20.5 % à 21.2 %) rapporterait 154 millions de francs de plus aux cantons dans leur ensemble. On peut grossièrement estimer, sur la base de la répartition par canton publiée pour le milliard initial, que Fribourg devrait obtenir environ 2.4 % des 154 millions de compensation additionnels, soit environ 3.7 millions de francs.

Au total, sur la base des estimations actuelles, le canton de Fribourg recevrait donc une compensation verticale atteignant environ 27.8 millions de francs. Il s'agit toutefois d'une valeur indicative et provisoire. Comme indiqué précédemment, le montant définitif de cette compensation ne sera véritablement connu qu'au moment de la mise en œuvre de la réforme. Il dépendra de l'évolution du volume de l'IFD d'ici-là et variera ensuite au fil des années proportionnellement à l'IFD.

Financement de l'augmentation des allocations familiales

Comme relevé sous le chiffre 3.4.1, l'Etat participera au financement de l'augmentation de 10 francs des allocations familiales. En se fondant sur la masse salariale selon la statistique fondée sur les comptes 2014, cette augmentation générera des coûts de l'ordre de 1'248'000 francs pour l'Etat (1'188'000 francs calculée sur la masse salariale de l'Etat et 60'000 francs pour la part de l'Etat au financement des allocations familiales pour les personnes sans activité lucrative). Ces coûts seront partiellement compensés par les recettes fiscales générées par la prise en compte des allocations familiales dans le revenu imposable des personnes physiques.

Réexamen des aides financières dans le cadre de la promotion économique

Comme indiqué plus haut (ch.3.1.6), le Conseil d'Etat va mener un réexamen des aides financières octroyées selon la législation sur la promotion économique, afin de tenir compte de la focalisation de l'action de l'Etat sur les mesures fiscales destinées à promouvoir les efforts R&D des entreprises. A ce stade toutefois, il n'est pas possible de quantifier les incidences que ce réexamen aura ; le but étant de tenir compte de l'incidence financière de la RIE III sur les finances de l'Etat.

¹⁸ Cf. section 1.2.11, p. 41, du message du Conseil fédéral et section 1.2.4.2, p. 48, du rapport explicatif du 19 septembre 2014 sur la consultation relative à la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales en vue de renforcer la compétitivité du site entrepreneurial suisse (loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III).

7.1.3 Conséquences financières nettes pour l'Etat¹⁹

En additionnant les incidences fiscales (pertes de 55.5 millions de francs) aux incidences péréquatives (pertes de 8,3 millions jusqu'en 2029, puis de 53.5 millions à partir de 2030) et en soustrayant à cette somme la compensation reçue de la Confédération (27.8 millions de francs), la RIE III se traduirait pour l'Etat sur la base des estimations actuelles par une perte annuelle de 36 millions de francs dans les premières années de mise en œuvre de la réforme. Cette perte annuelle passerait ensuite à 81.2 millions de francs à partir de 2030.

Les effets des compensations qu'il est prévu d'accorder aux communes (8.5 millions de francs, cf. section 3.5.3 et 7.2.2) et aux paroisses (1,1 millions de francs, cf. section 3.7), à savoir 9.6 millions de francs par années au total entre 2019 et 2025 doivent en outre être inclus dans la détermination des conséquences financières pour l'Etat. En tenant compte de cet élément, les incidences financières nettes annuelles de la RIE III pour l'Etat atteindraient 45.6 millions de francs entre 2019 et 2025, 36 millions de francs entre 2026 et 2029, et 81.2 millions de francs à partir de 2030.

Le financement de l'augmentation du montant des allocations familiales doit également être pris en compte dans le coût global qui serait porté à 46.8 millions de francs entre 2019 et 2025 (montant auquel il faudra soustraire les recettes fiscales générées par l'imposition des allocations familiales).

Enfin, le coût des adaptations vraisemblablement nécessaires au niveau des systèmes informatiques (cf. chapitre 8) et qui ne peut pas être estimé à ce stade, viendra s'ajouter à ces conséquences financières.

7.2 Conséquences financières pour les communes

7.2.1 Conséquences fiscales

L'estimation des conséquences financières de la RIE III sur les communes a été effectuée selon la même méthodologie et sur la base des mêmes hypothèses que pour l'Etat. L'estimation du coût de la RIE III pour l'ensemble des communes a été déterminée en utilisant le coefficient d'impôt communal moyen de 75%. De manière globale, les pertes de recettes fiscales pour les communes, compte tenu de la stratégie du Conseil d'Etat, peuvent être estimées à 41.6 millions de francs si l'on tient compte d'un abattement pour risque de 20% sur les recettes générées par l'imposition des sociétés qui sortiront des statuts.

Des estimations ont également été présentées pour chacune des communes du canton de Fribourg dans le courant des mois de mai et juin 2016. L'objectif de ces présentations était de communiquer aux communes la méthodologie retenue par la Direction des finances pour l'estimation des incidences financières de la RIE III. Dans ce contexte, les communes ont été rendu attentives au fait que les estimations commune par commune sont entachées d'une incertitude plus importante que le sont les estimations au niveau du canton. Cela est notamment dû au fait que les incidences fiscales de certaines mesures ont été ventilées entre les communes en fonction de leur cote d'impôt sur le bénéfice faute de pouvoir procéder à un examen de chaque entreprise implantée dans chacune des communes.

Le présent rapport ne détaille pas le résultat des estimations effectuées.

¹⁹ Voir tableau récapitulatif 7.

7.2.2 Compensation cantonale

Comme indiqué précédemment (cf. section 3.5.3), le Conseil d'Etat envisage d'attribuer aux communes, durant une période transitoire de 7 ans (2019-2025), une compensation équivalant à environ 30% de la compensation verticale accordée par la Confédération au canton, afin d'atténuer les effets des baisses du produit fiscal que subiront les communes. Cela équivaudrait concrètement à un montant de 8.5 millions de francs par année.

7.2.3 Conséquences financières nettes

Sur la base d'une compensation transitoire de 8.5 millions de francs qui leur sera accordée, l'incidence nette annuelle de la RIE III pour les communes s'établira à 33.1 millions de francs durant les 7 premières années de mise en œuvre de la réforme. A partir de 2026, la perte annuelle nette pour les communes dans leur ensemble découlant de la RIE III atteindra 41.6 millions de francs.

A ces montants s'ajouteront le coût du financement de l'augmentation des allocations familiales. Sur la base de la masse salariale selon la statistique fondée sur les comptes 2014, le coût à supporter par les communes s'élèvera à 214'800 francs (154'800 francs pour la masse salariale des communes et 60'000 francs pour la part des communes au financement des allocations familiales pour les personnes qui n'exercent pas d'activité lucrative). Le coût pour les communes serait ainsi porté à 33.3 millions de francs environ.

7.3 Conséquences pour les paroisses

7.3.1 Conséquences fiscales

L'estimation des conséquences financières de la RIE III sur les paroisses a été effectuée selon la même méthodologie et sur la base des mêmes hypothèses que pour l'Etat. L'estimation du coût de la RIE III pour l'ensemble des paroisses a été déterminée en utilisant le coefficient d'impôt communal moyen de 10%. De manière globale, les pertes de recettes fiscales pour les paroisses, compte tenu de la stratégie du Conseil d'Etat, peuvent être estimées à 5.6 millions de francs si l'on tient compte d'un abattement pour risque de 20% sur les recettes générées par l'imposition des sociétés qui perdront leur statut.

7.3.2 Compensation cantonale

Comme indiqué précédemment (cf. section 3.7), le Conseil d'Etat envisage d'attribuer aux paroisses, durant une période transitoire de 7 ans (2019-2025), une compensation équivalant à environ 1.1 millions de francs par année afin d'atténuer les effets des baisses des recettes fiscales qu'elles subiront.

7.3.3 Conséquences financières nettes

Sur la base d'une compensation transitoire de 1.1 millions de francs qui leur sera accordée, l'incidence nette annuelle de la RIE III pour les paroisses s'établira à 4.5 millions de francs durant les 7 premières années de mise en œuvre de la réforme. A partir de 2026, la perte annuelle nette pour les paroisses dans leur ensemble découlant de la RIE III atteindra 5.6 millions de francs.

7.4 Conséquences financières globales

Les différentes conséquences décrites sous le chapitre 7 sont illustrées en globalité dans les tableaux qui suivent. Les tableaux 6a à 6c reproduisent les estimations communiquées aux communes lors des présentations qui ont eu lieu durant le mois de juin 2016 (avec la mesure compensatoire fédérale

à 20.5% et l'imposition des dividendes provenant de participations qualifiées à 70%). Le tableau 7 présente les conséquences de la stratégie adaptée sur la base de la loi adoptée par le parlement. Par rapport à la précédente version, elle inclut des mesures compensatoires fédérales de 21.2%, les dividendes imposés à 60% ainsi que la compensation aux communes et aux paroisses.

Tableaux 6 : Stratégie présentée aux communes

Tableau 6a : incidences impôt sur le bénéfice

Incidences liées à l'abolition des statuts et à la baisse de taux	Sous-totaux	Totaux
Coût baisse du taux des sociétés ordinaires		- 59.2 Mios
Recettes liées à l'abolition des statuts		+ 29.6 Mios
> Holding	+ 5.2 Mios	
> Sociétés de domicile et mixtes	+ 24.4 Mios	
Variation impôt sur le bénéfice		- 29.6 Mios

Tableau 6b : incidences impôt sur le capital

Impact imposition différenciée / fin statuts / diminution du taux	Sous-totaux	Totaux
Coût RIE III pour les sociétés ordinaires		- 14.9 Mios
Recettes liées à l'abolition des statuts		+ 3.1 Mios
> Sociétés holding	+ 1.9 Mios	
> Sociétés de domicile et mixtes	+ 1.2 Mios	
Variation impôt sur le capital		- 11.8 Mios

Tableau 6c : incidences globales

Incidences financières de la RIE III en mios de Fr.	Etat 2019- 2029	Etat Après 2029	Communes Coeff. 75%	Paroisses Coeff. 10%
1. Mesures fiscales de la RIE III	- 52.3	- 52.3	- 39.2	- 5.2
> <i>Variation impôt sur le bénéfice</i>	- 29.6	- 29.6	- 22.2	- 3.0
> <i>Variation impôt sur le capital</i>	- 11.8	- 11.8	- 8.9	- 1.2
> <i>Imposition partielle des dividendes</i>	+ 6.6	+ 6.6	+ 5.0	+ 0.7
> <i>Patent Box et super-déduction R&D</i>	- 11.0	- 11.0	- 8.3	- 1.1
> <i>Abattement de 20% pour risque</i>	- 6.5	- 6.5	- 4.8	- 0.6
2. Adaptation de la péréquation des ressources (<i>introduction des facteurs zêta et contribution complémentaire transitoire</i>)	- 8.3	- 53.5		
3. Mesures compensatoires fédérales	+ 24.1	+ 24.1		
Incidences nettes de la RIE III (<i>avec abattement de 20% pour risque calculé sur les recettes liées à la suppression des statuts</i>)	- 36.5	- 81.7	- 39.2	- 5.2

Tableau 7 : Incidences financières adaptées compte tenu de la loi adoptée au niveau fédéral

Incidences financières de la RIE III en mios de Fr.	Etat 2019- 2029	Etat Après 2029	Communes Coeff. 75%	Paroisses Coeff. 10%
1. Mesures fiscales de la RIE III	- 55.5	- 55.5	- 41.6	- 5.6
> <i>Variation impôt sur le bénéfice</i>	- 29.6	- 29.6	- 22.2	- 3.0
> <i>Variation impôt sur le capital</i>	- 11.8	- 11.8	- 8.9	- 1.2
> <i>Imposition partielle des dividendes</i>	+ 3.4	+ 3.4	+ 2.6	+ 0.3
> <i>Patent Box et super-déduction R&D</i>	- 11.0	- 11.0	- 8.3	- 1.1
> <i>Abattement de 20% pour risque</i>	- 6.5	- 6.5	- 4.8	- 0.6
2. Adaptation de la péréquation des ressources (introduction des facteurs zêta et contribution complémentaire transitoire)	- 8.3	- 53.5		
3. Mesures compensatoires fédérales	+ 27.8	+ 27.8		
4. Compensation transitoire aux communes et paroisses*	- 9.6		+ 8.5	+ 1.1
Incidences nettes de la RIE III <i>(avec abattement de 20% pour risque calculé sur les recettes liées à la suppression des statuts)</i>	- 45.6	- 81.2	- 33.1	- 4.5

* Mesure limitée aux années 2019 à 2025

Le tableau qui précède ne tient pas compte du plafonnement des réductions introduit par le parlement fédéral, qui s'élèvera à 20% selon la proposition du Conseil d'Etat et s'appliquera aux patent box et aux super-déductions de R&D.

Comme déjà mentionné, cet instrument est important pour l'estimation des pertes de recettes fiscales liées à la RIE III puisqu'il permet de déterminer une fourchette de coûts pour la patent box et la super-déduction de R&D estimés, sans le plafonnement, à 11 millions de francs.

Le calcul de cette fourchette se fonde sur les recettes de l'impôt sur le bénéfice, à défaut de connaître les bases imposables pertinentes. Ces recettes se sont élevées à 122.1 millions de francs en 2013. Après la réforme de l'imposition sur les entreprises elles s'élèveront - selon les hypothèses retenues pour les estimations - à 86.6 millions de francs (après réduction du taux et suppression des statuts). Ce montant permet d'estimer le coût maximal de la patent box et de la super-déduction des frais de R&D. Etant donné que la réduction maximale s'élève à 20%, le coût maximal se monterait à 17.3 millions de francs (86.6 x 20%), si la totalité des recettes fiscales (100%) pouvait profiter à 100% des niches fiscales. Ce montant est toutefois surévalué et il paraît plus réaliste de considérer qu'entre 40% et 60% des recettes pourront entièrement bénéficier des instruments. Admettant que 60% des recettes fiscales profitent des instruments fiscaux à 100%, on obtiendrait un coût maximal

de 10.4 millions de francs (17.3 x 60%). Si seuls 40% des recettes profitaient des instruments, le coût se monterait à 6.9 millions de francs (17.3 x 40%). Avec le plafonnement des réductions proposé par le Conseil d'Etat, le coût de la RIE III oscillerait ainsi entre 41.5 millions de francs et 45 millions de francs pour l'Etat (contre 45.6 sans le plafonnement). Pour les communes, le coût se situerait entre 30 et 32.6 millions de francs. Pour les paroisses enfin, le plafonnement des réductions permettrait de maintenir le coût de la réforme dans une fourchette se situant entre 4 et 4.4 millions de francs.

8 INCIDENCES SUR LE PERSONNEL DE L'ETAT

La réforme pourra être mise en œuvre sans engagement de personnel. Toutefois, les nouveaux instruments proposés dans le cadre de la RIE III impliqueront vraisemblablement l'adaptation des systèmes informatiques utilisés ; en l'état, il n'est pas possible d'estimer le coût de ces adaptations.

En outre, la mise en œuvre de la super-déduction des frais de R&D et de la licence box impliquera la formation du personnel concerné. Des discussions sont actuellement en cours afin de déterminer si et dans quelle mesure un soutien technique pourrait être assuré dans ces domaines par l'administration fédérale des contributions.

9 ASPECTS JURIDIQUES

9.1 Constitutionnalité

La Constitutionnalité des différentes mesures fiscales proposées dans le cadre de la RIE III a été traitée dans différents avis de droit. Sur la base de ces derniers, le Conseil fédéral et le parlement fédéral considèrent que ces mesures sont conformes à la Constitution²⁰.

La compétence de l'Etat et des communes de prélever des impôts est prévue à l'art. 81 de la Constitution cantonale.

9.2 Conformité au droit fédéral

Les mesures proposées dans le cadre du présent projet sont en tous points conformes à la LHID. La compétence tarifaire des cantons repose sur l'art. 129 de la Constitution fédérale.

9.3 Référendum

La question du référendum 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 référendum financier obligatoire. L'art. 46 prévoit que les actes du Grand Conseil entraînant une dépense nette nouvelle supérieure à ¼ % du total des dépenses des derniers comptes font l'objet d'un référendum financier facultatif. Ni la Constitution, ni la législation cantonale ne prévoient de référendum financier pour les projets entraînant non pas des dépenses nouvelles, mais des réductions de revenus.

Les montants correspondant aux limites à partir desquelles s'appliquent les référendums obligatoire et facultatif sont précisés annuellement dans le cadre d'une ordonnance du Conseil d'Etat (RSF 612.21). Selon la version en vigueur de cette ordonnance, datée du 13 juin 2016 et portant sur les comptes 2015, le référendum financier est obligatoire à partir d'une dépense nette nouvelle de 35'390'557 francs et facultatif à partir d'une dépense nette nouvelle de 8'847'639 francs.

²⁰ Voir chapitre 5 du message du Conseil fédéral (FF 2015 4613 4728).

Dans ce contexte, le projet de loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III, qui, au-delà de ses conséquences en personnel et en matière informatique (cf. chap. 8), n'implique aucune dépense nouvelles pour l'Etat, n'est pas soumis au référendum financier, qu'il soit obligatoire ou facultatif. Le fait que le projet induise des pertes de recettes fiscales importantes n'est pas déterminant selon les dispositions constitutionnelles relatives au référendum. Le projet de loi est par contre soumis au référendum législatif.

Le projet de décret relatif aux contributions financières de l'Etat en faveur des communes et des paroisses est soumis au référendum financier obligatoire. Les compensations prévues constituent en effet une dépense nette nouvelle pour l'Etat qui, cumulée sur cinq ans, dépasse le montant de référence (35'390'557 francs). Le cumul sur cinq ans est prévu dans les dispositions légales (art. 8 de la loi sur les finances de l'Etat, RSF 610.1) et réglementaires (art. 5 du règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat, RSF 610.11) relatives à l'évaluation des incidences financières des projets.

De plus, compte tenu des dispositions de la loi sur le Grand Conseil relatives à la majorité qualifiée (art. 141 al. 2 let. a LGC, RSF 121.1), le projet de décret relatif aux contributions de l'Etat en faveur des communes et des paroisses doit être adopté à la majorité des membres du Grand Conseil (56 membres). La dépense nette nouvelle qu'il induit dépasse en effet le seuil fixé à $\frac{1}{8}$ % du total des dépenses du derniers comptes arrêtés par le Grand Conseil (soit 4'423'820 francs).

10 ENTRÉE EN VIGUEUR ET DURÉE DE LA LOI

Le Conseil d'Etat propose de fixer l'entrée en vigueur de la loi au 1^{er} janvier 2019.

Exemple de fonctionnement de la patent box

Hypothèses retenues

Total du chiffre d'affaire net	5'000
Chiffre d'affaires net provenant de produits sans brevet	1'600
Total des coûts de marchandises	3'500
Coûts de marchandises des produits sans brevet	1'100
Total des coûts de production	640
Coûts de production des produits sans brevet	200
Résultat de la licence	80
Bénéfice avant impôts	1'000
Résultat de l'activité de financement	60
Rémunération des marques	98
Fonction de routine 10% des coûts de production	
Majoration du bénéfice 5%	
Propres dépenses pour le développement de la propriété intellectuelle (PI ci-après)	300
Ensemble des dépenses pour le développement de la PI	600
Facteur Nexus	65

Etape 1 : Détermination du bénéfice pouvant profiter du régime selon la méthode résiduelle

La part du bénéfice pouvant bénéficier de la patent box est déterminée en défalquant du bénéfice total (1'000), les bénéfices liés aux activités de financement (60), les bénéfices générés de l'activité sans brevet (300), les bénéfices liés aux fonctions de routine (2) et, enfin, les rémunérations obtenues pour les marques (98).

Compte de résultat	Mio	1 ^{ère} étape Activité de financement	2 ^{ème} étape Activité sans brevet	3 ^{ème} étape Fonction de routine	Rémuné- ration des marques
Chiffre d'affaire net, dont	5'000		1'600		
- 1'600 sans brevet					
- 3'400 avec brevet					
Coûts de marchandises, dont	- 3'500		- 1'100		
- 1'100 sans brevet					
- 2'400 avec brevet					
Bénéfice brut	1'500		500		
Charges de personnel et d'exploitation	- 640		- 300	- 2	- 98
- sans brevet – 200				(440x0.1x	
- avec brevet – 440				0.05)	
Résultat de la licence	80				
Solde de financement	60	- 60			
Bénéfice de la box	1'000	940	640	638	540

Etape 2 : Détermination du facteur Nexus

Propres dépenses de développement de la PI: 300

Uplift de 30%

Ensemble des dépenses pour le développement de la PI: 600

Les propres dépenses de R&D majorées de 30% sont mises en relation avec les dépenses totales de R&D :

$$300 + (300 \times 30\%) / 600 = 65$$

Etape 3 : Calcul de la base d'imposition

Bénéfice de la box	540
Facteur Nexus (65)	351
Bénéfice avant impôt	1'000
./. Bénéfice de la box (90% de réduction)	316
Bénéfice imposable	684

Illustration simplifiée du fonctionnement du plafonnement des réductions

	Pourcentage d'allègement		Canton	Confédération
Bénéfice brut			1'500'000	1'500'000
Bénéfice éligible pour la box		500'000		
Dégrèvement patent box	90%	- 450'000	- 450'000	
Dépenses de R&D		1'200'000		
Super-déduction	150%	- 600'000	- 600'000	
Sous-total			450'000	1'500'000
Dégrèvement maximal	20%		300'000	
Dégrèvement avant corrections			1'050'000	
Correction			750'000	