

**Exonération fiscale de l'indemnité forfaitaire
en matière d'aide et de soins à domicile**

Résumé de la motion

Par motion déposée et développée le 19 mai 2010 (*BGC* p. 876), la députée Claire Peiry-Kolly propose de compléter l'article 25 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) (RSF 631.1) dans le but d'exonérer fiscalement l'indemnité forfaitaire en matière d'aide et de soins à domicile.

Elle précise que cette indemnité forfaitaire (actuellement fixée à 25 francs par jour) est symbolique au regard de l'engagement que peut nécessiter le soutien à une personne malade, handicapée ou ayant besoin de surveillance. L'exonération fiscale serait une sorte de reconnaissance de la société pour tous les parents et proches qui s'occupent de ces personnes et leur permettent de continuer à vivre dans leur appartement habituel le plus longtemps possible.

Réponse du Conseil d'Etat

En droit fiscal suisse, les législations fiscales ne définissent pas ce qu'il faut entendre par revenu. Plutôt que de se heurter à ce problème fort controversé, les législateurs helvétiques ont tendance, après une formulation toute générale, à présenter une énumération exemplative de revenus imposables, suivie d'une liste d'exonérations. Il convient donc d'interpréter la loi pour tenter de trouver la définition fiscale du revenu. A l'heure actuelle, la doctrine majoritaire se réfère à la théorie de l'accroissement du patrimoine (Locher, *Kommentar DBG*, n. 8 ad art. 16.; Reich, *Kommentar DBG*, n. 7 ad art. 16 et les nombreuses références). Selon cette conception, le revenu correspond à l'accroissement net du patrimoine d'un individu au cours de la période concernée. Le Tribunal fédéral favorise aussi cette conception. Selon lui, est réputé revenu l'ensemble des biens économiques qui échoient à une personne pendant une certaine période et qu'elle peut utiliser pour satisfaire ses besoins personnels sans que sa fortune diminue (ATF 117 Ib 1).

L'indemnité forfaitaire selon l'article 4 de la loi du 8 septembre 2005 sur l'aide et les soins à domicile (LASD) (RSF 823.1) est une aide financière accordée aux parents et aux proches qui apportent une aide régulière, importante et durable à une personne impotente pour lui permettre de vivre à domicile. Elle tombe ainsi dans le champ d'application de la théorie de l'accroissement du patrimoine et doit être qualifiée de revenu.

Les lois fiscales sont généralement construites en quatre parties. Elles contiennent en premier lieu une clause générale définissant l'objet de l'impôt sur le revenu comme « tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques » (art. 7 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14], art. 16 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 17 al. 1 LICD). Elles présentent en second lieu un catalogue de revenus en fonction de certaines catégories prédéfinies (art. 7 et 8 LHID, art. 17 à 23 LIFD et art. 18 à 24 LICD). En troisième lieu, elles excluent expressément de l'imposition les gains en capital réalisés lors de l'aliénation de la fortune privée (art. 7 al. 4 let. b LHID, art. 16 al. 3 LIFD et 17 al. 3 LICD). Enfin, une liste **exhaustive** d'exonérations est fixée (art. 7 al. 4 LHID, art. 24 LIFD et art. 25 LICD).

Les revenus exonérés d'impôts se limitent donc à ceux figurant sur la liste exhaustive codifiée dans la LHID et repris dans la LIFD et la LICD. Il en ressort que l'indemnité forfaitaire telle que prévue par la LASD ne figure pas parmi les revenus exonérés d'impôts.

La motionnaire demande que l'article 25 LICD soit modifié en ce sens que l'indemnité forfaitaire prévue par la LASD soit ajoutée à la liste exhaustive des revenus exonérés. Il se pose ainsi la question de savoir si un législateur cantonal peut prévoir d'autres revenus exonérés que ceux fixés dans la LHID. Cette problématique a déjà été abordée lors du traitement, puis de la prise en compte de la motion Francis Maillard/Georges Python (085.95) concernant la modification de l'article 28 al. 1 let. b de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux directs (impôt perçu sur les indemnités forfaitaires octroyées pour l'aide à domicile). Cette motion demandait également de ne pas imposer les indemnités forfaitaires pour l'aide à domicile.

Ladite motion a été acceptée par le Grand Conseil le 8 février 1996, contre l'avis du Conseil d'Etat, lequel invoquait notamment les mêmes arguments que ceux développés ci-dessus, sans être toutefois catégorique sur la question de la violation de l'harmonisation, les cantons disposant à ce moment-là encore de quelques années pour adapter leur législation à la LHID. En effet, c'est au 1^{er} janvier 2001 que les législations cantonales devaient être adaptées à la LHID. Suite à l'acceptation de cette motion, la Direction des finances a demandé au Dr Ulrich Cavelti, chef du bureau de coordination et de conseil de la Conférence des Directrices et Directeurs cantonaux des finances et président du Tribunal administratif du canton de St-Gall, d'examiner cette question. Son avis de droit arrivait à la conclusion suivante : *« Le droit fiscal fédéral et cantonal se base sur le principe de l'imposition du revenu global qui intègre le postulat de la généralité de l'impôt sur le revenu et de l'imposition selon la capacité contributive. Ce principe de la généralité de l'impôt sur le revenu n'est toutefois pas réalisé sans restriction. Les réglementations fiscales connaissent des limitations et des exceptions qui ont pour cause la politique fiscale et les techniques de perception. Mais ce qui demeure déterminant, c'est l'absence de liberté des cantons d'instaurer des exceptions, depuis l'entrée en vigueur de la LHID, autres que celles exhaustivement énumérées à l'article 7 al. 4 LHID. L'article 7 al. 4 LHID ne prévoyant aucune exception à l'imposition des revenus provenant d'activités à caractère social ou caritatif, l'exonération de l'indemnité pour soins à domicile va dès lors à l'encontre du droit contraignant de l'harmonisation fiscale. »*. L'Administration fédérale des contributions a confirmé l'avis du Dr Cavelti; elle arrivait à la conclusion suivante : *« Une disposition législative cantonale exonérant les indemnités forfaitaires octroyées pour l'aide à domicile serait contraire à la teneur actuelle et au système de la LHID. »*.

La LHID et la LIFD n'ayant pas été modifiées sur ce point, ces deux avis restent entièrement valables actuellement.

Dans son message accompagnant le projet de loi donnant notamment suite à la motion Francis Maillard/Georges Python (Message n° 50 du 14 octobre 1997, BGC 1997 p. 1159), le Conseil d'Etat invitait le Grand Conseil à revenir sur la décision résultant de la prise en considération de cette motion. Bien qu'ayant été accepté en première lecture, le projet de modification de la loi fiscale a finalement été refusé en deuxième et troisième lecture (BGC 1997 p. 1444).

Il y a lieu de préciser encore que les indemnités forfaitaires sont considérées comme un revenu provenant d'une activité accessoire. Le bénéficiaire peut ainsi déduire comme frais professionnels 20 % du revenu réalisé (code 1.120 de la déclaration d'impôt), au minimum 800 francs (mais au maximum le montant du gain s'il est inférieur à 800 francs) et au maximum 2400 francs par an pour l'ensemble des gains accessoires. S'il prétend à des déductions plus élevées, il doit fournir le détail avec pièces justificatives à l'appui.

S'agissant de l'incidence financière, la non imposition des indemnités forfaitaires impliquerait une diminution des recettes de 0,5 million de francs par année pour le canton et de

0,4 million de francs pour les communes. Ce calcul se base sur les indemnités forfaitaires versées par les communes en 2009 pour un montant de 6,7 millions de francs.

En conclusion, le Conseil d'Etat constate que l'indemnité forfaitaire en matière d'aide et de soins à domicile doit être considérée comme un revenu accessoire imposable et qu'il n'est pas possible pour un canton de compléter la liste exhaustive des revenus exonérés d'impôts sous peine de violer l'harmonisation fiscale. Il propose dès lors le rejet de la motion.

Fribourg, le 26 octobre 2010