



## Réponse du Conseil d'Etat à un instrument parlementaire

Question Erika Schnyder

QA 3405.11

### **Loi sur les impôts cantonaux – Harmonisation au droit fédéral – Imposition des pères divorcés à la retraite**

#### **I. Question**

1. En matière de soustraction d'impôt direct au niveau communal, aucune amende n'a jamais été perçue envers le fraudeur. La raison est que la loi cantonale sur les impôts communaux (RSF 632.1) ne prévoit pas de dispositions pénales en la matière. Ce manque de base légale empêche donc le canton, respectivement les communes d'infliger une peine pécuniaire à un contribuable qui se serait rendu coupable de fraude.

Selon la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995, les cantons disposaient de huit ans pour harmoniser leur droit cantonal. En matière d'impôt cantonal, la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) a été harmonisée.

Cependant, la loi cantonale sur les impôts communaux (RSF 632.1) ne l'a pas été, alors qu'elle aurait dû l'être (art 1, al. 2 LHID : pour les impôts que les cantons doivent prélever en vertu de l'art. 2 al. 1, la présente loi s'applique également aux communes dans la mesure où le droit cantonal leur accorde la compétence fiscale ...).

Il s'ensuit une inégalité de traitement entre le contribuable honnête qui s'efforce de payer ses impôts et celui qui soustrait des revenus et de la fortune à l'impôt ou des bénéfices pour les personnes morales et qui, en quelque sorte bénéficie, grâce au droit cantonal d'une amnistie en matière de droit communal.

Je demande donc au Conseil d'Etat comment il justifie cette absence d'harmonisation au niveau de la loi sur les impôts communaux et s'il entend y remédier, cas échéant ?

2. Les pères divorcés ayant des enfants en formation et qui versent des pensions alimentaires doivent s'acquitter, dès que ces enfants atteignent leur 18<sup>e</sup> année, des impôts sur lesdites pensions. La même problématique se pose pour les pères divorcés retraités qui bénéficient d'une rente de vieillesse complémentaire pour enfants. En effet, ces montants ne sont plus déductibles des revenus imposables.

Il s'ensuit que les pères divorcés voient ainsi leur revenu imposable gonfler artificiellement alors qu'ils disposent d'un revenu réel inchangé, car les déductions sont en général annulées. Ces situations aboutissent souvent à des cas de nouvelle pauvreté, avec parfois obligation des communes d'accorder des compléments de budget.

Ainsi, dans l'exemple suivant qui est un cas réel, un père divorcé ayant un revenu imposable de l'ordre de 39 000 francs s'est retrouvé, l'année suivante, alors qu'il avait atteint l'âge de la retraite

et que ses enfants avaient 18 ans, avec un revenu imposable de 82 000 francs, sans augmentation de son revenu effectif. Il s'en est suivi d'une augmentation sensible de son assiette fiscale, alors que son niveau de vie n'a pas varié.

Cette situation choquante résulte d'un paradoxe de la loi sur les impôts cantonaux car elle implique que le contribuable verse des impôts sur un revenu dont il ne dispose pas en réalité, ce qui entraîne une péjoration de son niveau de vie et une inégalité de traitement face aux autres contribuables. On comprend, en effet, difficilement en quoi l'âge de l'enfant en formation, de 18 à 25 ans, obligatoirement entretenu par son père divorcé en application des dispositions du code civil, diffère de celui de l'enfant en formation avant sa 18<sup>e</sup> année. Il y a, d'autre part, une double inégalité de traitement avec les parents non divorcés qui peuvent déduire les frais de formation des enfants de leur revenu imposable.

Je demande donc au Conseil d'Etat s'il est disposé à remédier à cette situation choquante et, cas échéant, de quelle manière ?

*Le 29 août 2011*

## **II. Réponse du Conseil d'Etat**

Le Conseil d'Etat répond aux questions posées comme suit :

### **1. Concernant des amendes communales en matière d'impôts directs**

La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes n'oblige pas les communes à prélever une amende en cas de soustraction d'impôt.

Sur le plan cantonal, l'amende est fixée au montant de l'impôt cantonal soustrait. Elle peut être réduite jusqu'au tiers en cas de faute légère et triplée en cas de faute grave. Elle est le résultat d'une instruction conduite par le Service cantonal des contributions (SCC) et fait l'objet d'une décision formelle accompagnée des voies de droit usuelles.

Cette approche centralisée permet de garantir une certaine égalité de traitement entre les contribuables étant donné que des comportements fautifs similaires sont réprimés par des amendes fixées à partir d'une base de calcul qui est la même dans tout le canton.

Compte tenu des écarts existants entre les coefficients communaux, tel ne serait plus le cas si l'impôt communal soustrait devait être pris en compte dans le calcul de l'amende. Par exemple, la non-déclaration d'un revenu à Greng pourrait être sanctionnée d'une amende sensiblement plus basse que si cette même infraction avait été commise à Oberschrot. Du point de vue du Conseil d'Etat, ce résultat n'est pas acceptable.

On notera aussi que la prise en compte des impôts communaux dans le calcul de l'amende ne manquerait pas d'engendrer du travail et des coûts supplémentaires auprès du SCC étant donné que ce dernier devrait soit calculer l'impôt communal soustrait, soit déléguer ce travail aux communes (ce qui engendrerait un travail de coordination et de suivi).

Les amendes facturées et encaissées par le SCC durant ces dernières années se présentent comme suit (tous les montants en milliers de CHF) :

	2007	2008	2009	2010
Amendes facturées	688	631	761	418
Amendes irrécouvrables	-148	-13	-14	-48
Amendes encaissées	540	618	747	370

Remarque : la baisse observable ci-dessus résulte de l'entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2010 des dispositions relatives à la dénonciation spontanée.

Ces montants encaissés sont à mettre en relation avec les coûts supportés par le SCC dans le cadre de l'instruction des cas de soustraction. Bien que ces coûts n'aient pas été chiffrés à ce stade, on mentionnera que le SCC dispose de 2,3 emplois équivalents plein-temps dédiés exclusivement à l'instruction des cas de soustraction, que de nombreux collaborateurs du SCC sont régulièrement occupés à des tâches d'investigation, activité indispensable à l'identification de ces cas, et que des taskforces sont (certes, plus rarement) mises sur pied au sein du SCC pour travailler sur des affaires complexes.

On arrive donc à la conclusion que la marge « bénéficiaire » réalisée par le canton est assez faible, pour ne pas dire inexistante. Compte tenu de cette situation, qui est tout de même acceptable étant donné l'aspect préventif joué par ces activités, effet qui profite d'ailleurs aussi aux communes, le Conseil d'Etat considère qu'il ne serait pas non plus approprié d'envisager un partage des amendes encaissées sur le plan cantonal.

Finalement, on notera encore qu'un contribuable qui a commis une soustraction d'impôt est puni d'une amende cantonale, d'une amende fédérale, qu'il est déchu de son droit au remboursement de l'impôt anticipé de 35% lorsque celui-ci a été prélevé sur le revenu soustrait et que les impôts fédéraux, cantonaux, communaux, et ecclésiastiques sont facturés avec intérêts moratoires. Compte tenu de cette situation, on doit admettre que le contribuable est, aujourd'hui déjà, sévèrement puni.

Sur la base de ce qui précède, le Conseil d'Etat est d'avis qu'il ne se justifie pas d'introduire une amende sur le plan communal en cas de soustraction d'impôts.

## **2. Concernant l'imputation des pères divorcés à la retraite**

La question de la déductibilité fiscale des pensions alimentaires est réglée à l'article 34 al. 1 let. c de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD). Cette disposition légale stipule qu'est déduit du revenu :

*« la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille; ».*

Cet article de loi fait partie du droit fiscal harmonisé et est en tout point identique à l'article 9 al. 2 let. c de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) a également repris la même formulation. Le canton de Fribourg ne peut dès lors modifier la base légale actuelle, sous peine de violer le droit fédéral harmonisé.

La disposition légale cantonale ne pouvant être changée, il reste à déterminer comment il faut la mettre en œuvre. L'article 34 al. 1 let. c LICD prévoit expressément la déduction des contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale. Il en résulte que les aliments versés en faveur d'enfants majeurs ne sont pas déductibles, l'autorité parentale cessant à la majorité de l'enfant. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs eu l'occasion de se prononcer sur cette problématique dans un arrêt fribourgeois (RDAF 2005 p. 234). Il arrivait ainsi à la conclusion que « *l'article 33 al. 1 let. c LIFD a contrario exclut donc la déduction des contributions d'entretien pour des enfants majeurs auprès du contribuable qui les verse car elles apparaissent comme des prestations effectuées en exécution d'une obligation d'entretien fondée sur le droit de la famille... Le corollaire en est qu'elles ne sont pas imposables auprès du bénéficiaire* ».

Au vu de ce qui précède, le Conseil d'Etat ne peut que constater qu'il est lié par la législation fédérale actuelle ainsi que par la jurisprudence du Tribunal fédéral.

*Fribourg, le 22 novembre 2011*