

Directive*du 24 juin 2003*

Entrée en vigueur :

01.01.2003

**portant sur l'application de l'article 16 let. b
du tarif des droits d'enregistrement**

La Direction des finances

Vu l'article 80 de la loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement (LE);

Vu l'article 16 let. b du tarif du 4 mai 1934 des droits d'enregistrement (Tarif LE);

Vu l'article 8 du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA);

Considérant :

A l'égard des «*employés et domestiques*», l'article 16 let. b Tarif LE fixe un taux de prélèvement des droits d'enregistrement (impôt sur les successions et les donations) de 6 %. La norme dispose que ce taux est applicable sur un montant de 10 000 francs mais que «*la Direction de l'enregistrement*» (soit le Service des impôts sur les successions et les donations) «*peut élever cette limite, en tenant compte de l'ensemble des circonstances (durée, importance, valeur des services rendus, consistance de la succession, etc.)*».

Le taux de 6 % pour les droits est augmenté de 3 % pour l'Etat (centimes additionnels; art. 18 Tarif LE). Par ailleurs, les communes sont autorisées à décider d'un prélèvement pouvant aller jusqu'à 100 % des droits (art. 15 al. 1 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux). Le taux maximal total est ainsi de 15 % (6 % de droits + 3 % de centimes additionnels aux droits + 6 % au maximum de centimes additionnels communaux, soit jusqu'à 100 % du taux des droits).

Le taux de 15 % au maximum correspond à celui qui est applicable entre oncles/tantes et neveux/nières (art. 13 let. a et 12 let. b Tarif LE). Le choix de ce même taux pour les employés et domestiques traduit la comparaison faite par le législateur avec des liens qui se tissent dans une communauté familiale étroite lorsque des services matériels sont rendus en faveur d'un membre ou lorsque, en sa faveur, un important soutien éducatif, moral ou affectif est apporté (taux privilégié non seulement par rapport au taux applicable à l'égard des per-

sonnes sans lien de parenté – art. 16 let. a Tarif LE – mais même par rapport à des taux applicables à certaines personnes d'un degré de parenté éloigné – art. 12 let. c et d, art. 13 let. b, c et d et art. 14 Tarif LE).

Les principes d'égalité de traitement et de non-discrimination, qui ne cessent d'être développés par la doctrine et la jurisprudence au regard de l'évolution de la société notamment, postulent que ce taux privilégié soit appliqué non seulement à l'égard des employés et domestiques mais encore à l'égard d'autres personnes avec lesquelles l'auteur-e d'une libéralité a, lors d'une communauté de vie étroite, tissé des liens assimilables à ceux qui s'établissent réellement au sein d'une communauté familiale étroite lorsque, de manière tangible et conséquente, les membres se soutiennent pour répondre à des besoins essentiels dans l'existence. Il en va ainsi en particulier des concubins, des partenaires de même sexe, des enfants du conjoint ou de la conjointe et de la descendance de ces enfants, ainsi que des enfants placés ou recueillis. Les cas pratiques sont de plus en plus nombreux et confirment avec toujours plus d'acuité qu'il serait particulièrement choquant de ne pas accorder à ces personnes le traitement privilégié prévu pour les «*employés et domestiques*». L'adoption et la publication de la présente directive sont ainsi impératives pour répondre immédiatement et avec cohérence aux postulats de l'égalité de traitement et de la sécurité juridique.

Adopte ce qui suit :

1. Champ et conditions d'application du taux

1.1. Catégorie de contribuables

Art. 1

¹ Le taux privilégié de l'article 16 let. b Tarif LE est applicable aux employés et domestiques ainsi qu'aux personnes physiques ayant eu une communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la ou des libéralités dont elles bénéficient.

² Par communauté de vie étroite, il y a lieu de retenir les divers modes de vie par lesquels une personne établit et entretient des liens intenses avec une autre en lui consacrant personnellement et régulièrement, sans qu'une rétribution en soit le principal motif, une part importante de temps et de capacités pour répondre à tout ou partie de ses besoins. Ces derniers, matériels ou autres, doivent correspondre à des besoins essentiels dans l'existence et dignes de protection selon l'ordre juridique.

³ Pour les concubins ainsi que pour les partenaires de même sexe, la communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité doit exister au moment où celui-ci ou celle-ci s'engage à effectuer la libéralité. Si l'engagement à effectuer cette dernière est soumis à une condition de nature suspensive, le moment de la réalisation de la condition est déterminant.

1.2. Libéralités concernées

Art. 2

¹ Le taux est applicable à concurrence d'une acquisition de fortune d'une valeur totale de :

- a) 10 000 francs durant la première année de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité,
- b) 15 000 francs après un an achevé de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité,
- c) 25 000 francs après deux ans achevés de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité,
- d) 40 000 francs après trois ans achevés de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité,
- e) 60 000 francs après quatre ans achevés de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité,
- f) 100 000 francs après cinq ans achevés de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité,
- g) 150 000 francs après six ans achevés de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité,
- h) 200 000 francs après sept ans achevés de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité,
- i) 250 000 francs après huit ans achevés de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité,
- j) 300 000 francs après neuf ans achevés de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité
- k) et sur la totalité de l'acquisition après dix ans achevés de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité.

² L'application du taux n'entre en ligne de compte que s'il s'agit d'une véritable libéralité, assujettie à prélèvement, ce qui n'est en particulier pas le cas en présence d'un revenu imposable (interdiction de double imposition par qualification contradictoire – cf. notamment: art. 17 s. et 25 let. a de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs; art. 320 al. 2 du code des obligations; arrêt du Tribunal fédéral (ATF) 107 Ia 107 / JdT 1983 I 34; ATF 109 II 228 / JdT 1984 I 482; Revue fribourgeoise de jurisprudence 1999 pp. 356 s.).

1.3. Preuve des conditions d'application

Art. 3

Les conditions d'application du taux privilégié ne sont admissibles que par preuve stricte. Cette dernière incombe au ou à la contribuable dès lors qu'il s'agit d'une exception par rapport aux conditions ordinaires de prélèvement (cf. également art. 47 let. a CPJA; cf. aussi et p. ex. ATF du 7 août 2000 – 2P.76/2000).

2. Dispositions transitoires et finales

Art. 4

¹ La présente directive n'est pas applicable pour les engagements à effectuer une libéralité qui ont été pris avant la date de sa signature s'il devait en résulter un prélèvement moins favorable par rapport à la pratique antérieure.

² Cette directive entre en vigueur avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2003.

³ En raison de son caractère d'intérêt général au sens de l'article 4 de la loi du 16 octobre 2001 sur la publication des actes législatifs, elle est publiée dans le Recueil officiel fribourgeois, en accord avec la Chancellerie d'Etat.

Le Conseiller d'Etat, Directeur: U. Schwaller