



Message 2017-DFIN-79

8 octobre 2018

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale

et

Message 2018-DFIN-67

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de décret relatif aux contributions financières transitoires de l'Etat en faveur des communes et des paroisses

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi sur la mise en œuvre du projet fiscal 17, renommé réforme fiscale, ainsi qu'un projet de décret relatif aux contributions financières transitoires de l'Etat en faveur des communes et des paroisses. Ces projets prévoient la mise en œuvre de la réforme fiscale pour le canton de Fribourg. Ils reprennent les dispositions harmonisées de la loi sur l'harmonisation fis-

cale (LHID) et mettent en œuvre la stratégie adoptée par le Conseil d'Etat le 7 décembre 2015 et affinée les 9 octobre 2017 et 9 mai 2018. Le présent message rappelle le contexte de la réforme 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 de la loi et du décret.

Glossaire

Abréviations et définitions dans le domaine fiscal:

PF 17:	Projet fiscal 2017, nouvelle version de la troisième réforme de l'imposition des entreprises suite au rejet de cette dernière en votation populaire, renommé réforme fiscale par les Chambres fédérales. Selon le contexte, les trois notions sont utilisées dans le message.
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 2020.
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 2018 (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 2020.
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 2018 (en tenant compte du coefficient communal en ville de Fribourg). Il sera en moyenne de 13,72% en 2020 (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 *notional interest deduction* 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.

Déduction supplémentaire R&D: Recherche et développement. Sur le plan fiscal, la déduction supplémentaire 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.

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 (*Base Erosion and Profit Shifting* ou Erosion de la base fiscale et transfert de bénéfices).

Autres abréviations:

ACF: Association des communes fribourgeoises

CdC: Conférence des Gouvernements cantonaux

CDF: Conférence des Directeurs cantonaux des Finances

FEDAF: Fédération des caisses fribourgeoises de compensation pour allocations familiales

DAEF: Délégation du Conseil d'Etat pour les affaires économiques et financières

LFP: Loi sur la formation professionnelle

LPSH: Loi sur la personne en situation de handicap

LStE: Loi sur les structures d'accueil extrafamilial de jour

RPT: Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons (péréquation intercantonale régie par le droit fédéral)

RstE: Règlement sur les structures d'accueil extrafamilial de jour

Table des matières

1. Introduction	4
1.1. Développements au niveau international	4
1.2. Nécessité d'une réforme et objectifs de la réforme fiscale au niveau fédéral	5
1.3. Enjeux pour le canton de Fribourg	6
1.3.1. Situation actuelle	6
1.3.2. Conséquence de la suppression des statuts	6
<hr/>	
2. Les mesures retenues au niveau fédéral	7
<hr/>	
3. Evolution du projet au niveau cantonal	7
3.1. L'avant-projet	7
3.2. Le résultat de la consultation	8
3.2.1. Mesures fiscales	8
3.2.2. Mesures de compensation en faveur de l'accueil extrafamilial, de la formation professionnelle et des allocations familiales	8
3.2.3. Compensation en faveur des communes et des paroisses	9
3.2.4. Suivi	9
<hr/>	
4. La stratégie du canton de fribourg	9
4.1. Mesures fiscales	9
4.1.1. Suppression des statuts fiscaux	9
4.1.2. Baisse du taux d'impôts des personnes morales	9
4.1.3. Traitement des réserves latentes à la sortie des statuts (step-up)	12
4.1.4. Traitement des réserves latentes en cas d'arrivée ou de départ de Suisse (step-up)	13
4.1.5. Patent box	13
4.1.6. Déduction supplémentaire recherche et développement	14
4.1.7. Correctifs au principe de l'apport en capital	15
4.1.8. Impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts (NID)	15
4.1.9. Réduction des déductions fiscales	16
4.1.10. Modification de l'imposition partielle des dividendes	16
4.2. Péréquation financière	17
4.3. Compensation verticale	18
4.4. Mesures d'accompagnement	19
4.4.1. Financement	19
4.4.2. Affectation	21
4.5. Compensation en faveur des communes	25
4.5.1. Discussions avec les communes	25
4.5.2. Estimations actuelles des incidences de la réforme fiscale sur les communes	25
4.5.3. Principales caractéristiques du mécanisme de compensation des communes	26
4.6. Adaptation de la péréquation financière intercommunale	28
4.7. Compensation des paroisses	28
<hr/>	
5. Liquidation d'instruments parlementaires	29
<hr/>	
6. Commentaire des dispositions proposées	29
6.1. Loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale	29
6.2. Loi sur la formation professionnelle	30
6.3. LICD	30
6.4. LStE	32
6.5. Loi sur les allocations familiales	33
6.6. Loi sur l'emploi et le marché du travail	33
6.7. Projet de décret relatif aux contributions financières transitoires de l'Etat en faveur des communes et des paroisses dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme fiscale	33

7. Appréciation de la réforme fiscale	35
8. Incidences financières	35
8.1. Conséquences financières pour l'Etat	35
8.1.1. Conséquences fiscales pour l'Etat	35
8.1.2. Autres conséquences pour l'Etat	38
8.1.3. Conséquences financières nettes pour l'Etat	39
8.2. Conséquences financières pour les communes	40
8.2.1. Conséquences fiscales	40
8.2.2. Compensation cantonale	41
8.2.3. Conséquences financières nettes	41
8.3. Conséquences pour les paroisses	41
8.3.1. Conséquences fiscales	41
8.3.2. Compensation cantonale	41
8.3.3. Conséquences financières nettes	41
8.4. Conséquences financières globales	42
9. Incidences sur le personnel de l'Etat	43
10. Boussole 21	43
11. Aspects juridiques	44
11.1. Constitutionnalité	44
11.2. Conformité au droit fédéral	44
11.3. Référendum	44
12. Entrée en vigueur et durée de la loi	44

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. Suite au rejet de la RIE III la Suisse a eu des contacts réguliers avec les autorités européennes. En janvier 2017 le président du groupe Code de conduite du Conseil de l'UE a invité près d'une centaine d'Etats, dont la Suisse, à participer à une évaluation des politiques fiscales. Cette évaluation a conduit, le 5 décembre 2017, à l'établissement d'une liste de 17 pays non coopératifs. La Suisse ne figure pas sur cette liste mais dans une liste de 47 pays considérés comme coopératifs sous réserve qu'ils mettent en œuvre l'adaptation de leurs régimes fiscaux aux normes internationales ou «liste grise». Depuis lors, 8 Etats non coopératifs ont été placés dans la liste grise. L'établissement de cette liste fait partie d'un paquet de mesures sur la lutte contre l'évasion fiscale présenté par la Commission de l'UE et qui comprend en outre une révision de la directive «Anti-Tax Avoidance Directive», la révision de la directive sur la coopération administrative et la révision de la directive relative à la coopération administrative. La première a connu deux révisions approuvées par le Conseil de l'UE le 12 juillet 2016 et le 29 mai 2017. Le 25 mai 2016, le Conseil de l'UE a également approuvé la révision de la directive sur la coopération administrative permettant l'échange automatique et confidentiel des déclarations pays par pays. Enfin, le

¹ Ce chapitre comporte un condensé des informations importantes pour la compréhension du projet. Des informations plus complètes peuvent être trouvées, avec les références, dans le message du Conseil fédéral du 21 mars 2018 concernant la loi fédérale sur le projet fiscal 17 (FF 2018 2565, ch. 1.1.4).

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

25 octobre 2016 la Commission de l'UE a présenté un projet d'assiette fiscale commune pour l'impôt sur les sociétés. Ce projet prévoit une déduction des intérêts notionnels sur l'émission de nouveaux fonds propres ainsi que des déductions supplémentaires au titre des dépenses de recherche et développement. Certains instruments, notamment la déduction notionnelle d'intérêts, sont toutefois encore controversés.

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 patent 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). Le rapport d'étape du 16 octobre 2017 fait état de l'avancement de cet examen concernant les pratiques fiscales dommageables. Il indique d'une part les mises à jour concernant les régimes déjà examinés et, d'autre part, les résultats de l'examen de régimes supplémentaires. Les régimes suisses sont jugés «en cours de suppression»; l'OCDE attend toutefois leur suppression au plus tard au 1^{er} janvier 2021.

Au niveau mondial on constate que les réformes fiscales touchant les entreprises tendent à un abaissement du taux d'imposition des entreprises, à un renforcement de l'encouragement fiscal à l'innovation et à la mise en œuvre des standards minimaux du projet BEPS.

Dans le sillage de ces développements on assiste à des tendances contradictoires: à côté des efforts pour protéger le substrat fiscal on constate que différents pays tentent d'améliorer leur compétitivité fiscale afin d'inciter les groupes à implanter leurs fonctions mobiles sur leur territoire.

Sur la base des récents développements internationaux décrits plus hauts on constate une augmentation de la pression à l'abolition des régimes fiscaux cantonaux qui ne sont plus conformes aux normes internationales. Paradoxalement on assiste également à une intensification de la concurrence

fiscale internationale. Suite au rejet de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) par le peuple le 12 février 2017, le système fiscal actuel et plus particulièrement le traitement privilégié dont bénéficient les sociétés à statut fiscal cantonal sont encore en vigueur. Cette situation engendre une insécurité juridique, diminue la fiabilité de la planification pour les entreprises qui ont des activités transfrontières et nuit à la place économique suisse ainsi qu'à sa réputation. Il reste donc urgent de supprimer ces régimes.

La loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) adoptée par le parlement fédéral le 28 septembre 2018 permet de répondre à cet engagement. Le présent projet de loi permet la mise en œuvre de la réforme fiscale dans le canton de Fribourg.

1.2. Nécessité d'une réforme et objectifs de la réforme fiscale 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 l'ordre de 50% pour la Confédération en moyenne pour les années 2011 à 2014¹.

Suite au rejet de la RIE III par le peuple le 12 février 2017 le Département fédéral des finances (DFF) a été chargé d'élaborer des recommandations concernant les lignes directrices de PF 17 en collaboration avec les cantons tout en tenant compte des villes et des communes. Une organisation de projet a mené des auditions afin d'évaluer les lignes directrices qui seraient susceptibles de recueillir un soutien aussi large que possible. La réforme fiscale constitue la concrétisation des travaux menés au niveau fédéral et la réponse du parlement fédéral à ces défis. Compte tenu du contexte précité, les objectifs poursuivis par la RIE III restent actuels, soit: 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 proposées dans la réforme fiscale 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 éléments suivants:

¹ Selon le message du Conseil fédéral, ch. 1.1.1.

- > Suppression des régimes fiscaux cantonaux de même que la pratique en matière de répartition fiscale pour les sociétés principales et les établissements financiers stables;
- > Mise en place de nouvelles réglementations fiscales spéciales afin de garantir la compétitivité de la Suisse, à savoir: la patent box avec l'approche Nexus modifiée, la déduction supplémentaire en matière de recherche et développement, la limitation de la réduction fiscale, l'augmentation de l'imposition des dividendes;
- > Baisse des taux cantonaux de l'impôt sur le bénéfice moyennant la participation de la Confédération à l'effort consenti par le biais d'une augmentation de la part des cantons au produit de l'IFD;
- > Adaptation de la péréquation financière aux nouvelles réalités de la politique fiscale;
- > Prise en compte des villes et des communes;
- > Hausse des prescriptions minimales en matière d'allocations familiales.

Le parlement fédéral a toutefois souhaité lier le PF 17 au financement de l'AVS. Il a donc jugé préférable de renoncer à l'adaptation des prescriptions minimales en matière d'allocations familiales pour privilégier l'attribution à l'AVS d'un montant équivalent aux pertes de recettes fiscales générées par PF 17 au niveau fédéral dans le cadre de la RFFA. Les autres mesures retenues par le parlement fédéral sont décrites au chap. 2.

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%¹ en ville de Fribourg; ce taux 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'IFD au taux effectif de 7,86%. Les sociétés de domicile (art. 128 al. 1 LICD) sont imposées uniquement pour 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, y compris l'IFD. 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 y compris l'IFD 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 francs 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 2015, elles ont rapporté 40,6 millions de francs d'impôts sur le bénéfice et le capital au canton (y compris la part de l'IFD), ce qui représente 19% 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 pourraient 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 60% pour 2015 (65% en moyenne pour 2012 à 2014).

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 3000 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

¹ Pour la méthodologie de calcul du taux effectif, voir glossaire.

manière à garantir une imposition compétitive des entreprises malgré la suppression des statuts fiscaux spéciaux.

2. Les mesures retenues au niveau fédéral

Le Conseil fédéral a transmis son avant-projet concernant PF 17 en consultation en septembre 2017. Sur la base du résultat de la consultation, il a adopté son message le 21 mars 2018. Comme indiqué plus haut, le parlement fédéral a sensiblement modifié le projet du Conseil fédéral. Les mesures finalement retenues dans la loi fédérale sont énumérées ci-après. Les mesures qui sont reprises sans modifications de la RIE III ne sont pas commentées ici mais sont expliquées dans le chapitre concernant la stratégie du Conseil d'Etat.

- > Suppression des régimes fiscaux cantonaux;
- > Patent box selon l'approche Nexus modifiée et la méthode résiduelle;
- > Déduction supplémentaire pour la recherche et le développement;
- > Limitation de la réduction fiscale: cette réduction s'élève au maximum à 70% ce qui signifie qu'au moins 30% de l'assiette fiscale doit être imposée. Dans la RIE III ce plafonnement était fixé à 80%, soit une assiette fiscale d'au moins 20% du bénéfice.
- > Hausse de l'imposition partielle des dividendes à 70% pour l'IFD et à 50% au minimum pour les cantons (le Conseil fédéral préconisait une imposition partielle de 70% au minimum pour les cantons); la RIE III prévoyait une imposition partielle de 60% pour l'IFD et de 60% pour les cantons qui auraient introduit la déduction notionnelle d'intérêt.
- > Baisse de l'impôt sur le bénéfice dans les cantons et augmentation de la part cantonale à l'IFD (ou compensation verticale): actuellement la part des cantons à l'IFD s'élève à 17%. Le projet envoyé en consultation par le Conseil fédéral prévoyait une augmentation de cette part à 20,5% (21,2% dans la RIE III). Compte tenu des critiques formulées par les cantons, cette part a été relevée à 21,2% dans le cadre du message. Cette compensation se justifie en raison de l'importance que les sociétés à statut revêtent pour les recettes de l'IFD. Elle tend à faire participer la Confédération aux mesures cantonales visant à maintenir ces sociétés en Suisse. Selon le message du Conseil fédéral, la part supplémentaire du canton de Fribourg devrait s'élever à 27 millions de francs pour la période fiscale 2020.
- > Compensation appropriée aux communes: la disposition intégrée dans la LIFD ne déploie aucun effet juridique contraignant mais enjoint les cantons de tenir compte de manière appropriée de leurs communes, ces derniers demeurant toutefois compétents pour décider de la répartition équitable des charges entre l'échelon cantonal et l'échelon communal.

- > Mesures d'accompagnement: la proposition du Conseil fédéral d'augmenter le montant minimum des allocations familiales (augmentation de ces montants à 230 francs par mois par allocation pour enfant et à 280 francs par mois par allocation de formation professionnelle) a été rejetée par le parlement fédéral. Ce dernier a privilégié un financement additionnel de l'AVS à hauteur du montant des pertes fiscales générées par la réforme fiscale.
- > Modification de la péréquation financière.
- > Déclaration des réserves latentes ou «step up» au moment de la suppression des statuts fiscaux spéciaux, en cas d'arrivée d'une société en Suisse ou de son départ à l'étranger.
- > Dégrèvement facultatif dans le cadre de l'impôt sur le capital.
- > Modification de la transposition: lorsqu'un particulier transfère des droits de participation à une entreprise dont il détient plus de 50%, le produit de la vente est soumis à l'impôt sur le revenu. Le droit en vigueur précise que le produit de la vente est imposé seulement si 5% des actions sont cédées. Avec la révision ce seuil est supprimé.
- > Extension de l'imputation forfaitaire d'impôt.
- > Correctif au principe de l'apport en capital introduit dans le cadre de la RIE II.

La déduction notionnelle d'intérêt n'a pas été retenue par le Conseil fédéral. Le Parlement fédéral a réintroduit cet instrument à des conditions très restrictives. Le tableau annexé (annexe 1) présente le détail des différentes mesures.

3. Evolution du projet au niveau cantonal

3.1. L'avant-projet

L'avant-projet portant sur la mise en œuvre de la RIE III envoyé en consultation le 19 septembre 2016 reprenait les dispositions harmonisées de la loi sur l'harmonisation fiscale (LHID) et mettait en œuvre la stratégie adoptée par le Conseil d'Etat le 7 décembre 2015. Cette stratégie tenait compte des spécificités du tissu économique du canton de Fribourg. Ainsi, contrairement à d'autres cantons dont la stratégie porte principalement sur l'utilisation des outils fiscaux proposés dans la LHID, le Conseil d'Etat privilégiait une baisse généralisée du taux de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le capital dont profiteront toutes les entreprises établies dans le canton. Il proposait de baisser le taux de l'impôt cantonal sur le bénéfice à 4% (pour un taux effectif de 13,72%) et celui de l'impôt sur le capital à 0,04%. Compte tenu de cette stratégie le Conseil d'Etat souhaitait reprendre les instruments prévus dans la LHID de manière modérée. Ainsi, s'il retenait la patent box et la déduction supplémentaire pour la recherche et le développement, le Conseil d'Etat entendait toutefois appliquer un plafond très bas aux réductions. Alors que le

texte fédéral permettait un dégrèvement de l'ordre de 80%, le Conseil d'Etat plafonnait ce dégrèvement de la matière imposable à 20%.

En contrepartie de la mise en œuvre de conditions-cadres fiscales avantageuses en faveur des entreprises, le Conseil d'Etat avait convenu avec le patronat de la mise en œuvre de mesures d'accompagnement – pour un montant de 22 millions de francs – en faveur de l'accueil extrafamilial, de la formation professionnelle et des allocations familiales. Le financement des deux premières mesures devait être financé par le biais d'une taxe patronale de l'ordre de 0,26% de la masse salariale des entreprises à l'exception de la masse salariale des collectivités publiques. L'augmentation des allocations familiales devait être financée par tous les employeurs.

Enfin, l'avant-projet prévoyait l'introduction, dans un décret séparé, d'une compensation transitoire en faveur des communes et des paroisses touchées par la décision d'abaisser l'imposition cantonale des personnes morales. Cette compensation devait permettre de répartir de manière équilibrée les efforts financiers inévitables pour les collectivités publiques. Il était prévu d'allouer un montant de 9,6 millions de francs par an durant sept ans, dont 8,5 millions en faveur des communes et 1,1 million en faveur des paroisses (enveloppe globale de 67,2 millions de francs). Le montant devait être réparti entre les communes en fonction des pertes fiscales estimées. Selon le mécanisme prévu, les incidences financières liées à la RIE III auraient été estimées sur la base de données des personnes morales 2015. Le montant de 8,5 millions de francs aurait été réparti entre les communes perdantes en fonction du ratio des pertes fiscales pour chaque commune perdante par rapport au total des pertes fiscales des communes perdantes. Cette clé de répartition aurait été appliquée pour toute la période de compensation.

3.2. Le résultat de la consultation

Outre les remarques de 13 autorités cantonales, 69 avis ont été déposés par:

- > 34 communes et l'Association des Communes Fribourgeoises (ACF)
- > 11 paroisses et organisations ecclésiastiques
- > 8 partis politiques
- > 16 organisations et entreprises privées

Dix-huit participants à la consultation ont approuvé l'avant-projet sans réserve ou avec des demandes de modifications ou des réserves de portée mineure. Six participants ont expressément renoncé à prendre position. Cinquante et un participants à la consultation – dont plus de quarante sont des communes et des paroisses – ont partiellement approuvé l'avant-projet en formulant toutefois des réserves importantes. Sept participants à la consultation ont rejeté l'avant-projet. Le détail des prises de position reçues peut être lu

dans le rapport sur le résultat de la consultation. Les chiffres qui suivent reprennent les observations/revendications principales.

3.2.1. Mesures fiscales

L'Association des communes fribourgeoises estime qu'il est impossible de porter une appréciation sur la réduction du taux de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le capital sans connaître les conséquences. Selon elle, les incidences financières présentées dans le rapport explicatif ne sont pas pertinentes. Elle émet également des doutes à l'encontre de la déduction supplémentaire R&D et de la patent box qui sont encore empreintes d'incertitudes (les ordonnances fédérales n'existent pas encore) et pour lesquelles il est très difficile d'estimer le coût. L'ACF est en revanche d'accord avec la proposition de relever l'imposition partielle des dividendes à 60%. Les paroisses craignent que les pertes de recettes fiscales générées doivent être compensées par une augmentation de l'impôt auprès des personnes physiques.

Les positions soutenues par les partis politiques, les organisations et les entreprises privées démontrent un clivage important gauche/droite. Les partis du centre-droit et les représentants de l'économie demandent en substance d'utiliser toutes les marges de manœuvre aménagées par la LHID (notamment l'introduction de la NID, un plafonnement plus élevé de la réduction fiscale ou une imposition partielle des dividendes à 50%). Les partis de gauche et les syndicats estiment quant à eux que la baisse du taux d'impôt sur le bénéfice et le capital est trop importante. Ils s'opposent également à la déduction supplémentaire R&D ainsi qu'à la patent box.

3.2.2. Mesures de compensation en faveur de l'accueil extrafamilial, de la formation professionnelle et des allocations familiales

Les communes et les paroisses ne se sont prononcées que marginalement au sujet de ces mesures.

Les partis politiques du centre et de droite regrettent que les mesures d'accompagnement soient financées par une taxe sur la masse salariale, particulièrement pour les entreprises qui ne génèrent pas ou peu de bénéfice. Ils estiment en tout cas que les collectivités publiques ne devraient pas être exclues de la taxe. Les partis de gauche soutiennent les mesures d'accompagnement mais estiment qu'elles sont insuffisantes.

Les organisations patronales souhaitent que le taux soit renégocié chaque année et qu'une augmentation ultérieure des allocations familiales soit également financée par cette taxe. La FEDAF souligne les difficultés de mise en œuvre liées à l'exonération des collectivités publiques.

Les représentants des travailleurs estiment que les mesures d'accompagnement constituent un chantage pour faire accepter le projet. Le montant aurait au moins dû s'élever à 30 millions de francs.

3.2.3. Compensation en faveur des communes et des paroisses

L'ACF estime que la compensation ne doit pas être unique et temporaire. Elle souhaite connaître la manière dont le montant à disposition (trop faible) a été calculé. Pour tenir compte des incertitudes, il y a lieu de prévoir un système de compensation évolutif et dynamique par le biais d'un calcul annuel qui tienne compte des pertes de recettes fiscales après l'entrée en vigueur de la loi en se fondant sur une moyenne de trois ans pour corriger les fluctuations. Il y a également lieu de prévoir une attribution minimale pour le montant attribué par l'Etat à la péréquation financière. Les effets de la RIE III devraient également être pris en compte dans le calcul de la péréquation intercommunale. Les paroisses proposent que le montant de la compensation soit augmenté afin de permettre le maintien des prestations habituelles.

Le PLR soutient une détermination du montant de la compensation évolutive et dynamique calculée sur une base de trois ans. Les organisations privées n'ont pas pris position sur ce volet de la réforme.

3.2.4. Suivi

Suite au rejet de la RIE III le 12 février 2017, le Conseil d'Etat a décidé de geler son projet. En septembre 2017 le Conseil fédéral a transmis son nouveau projet de loi – PF 17– en consultation. Lors de sa séance du 9 octobre 2017, le Conseil d'Etat a débattu du PF 17 et confirmé les grandes lignes de la stratégie du canton. Il a aussi pris connaissance du rapport sur le résultat de la consultation portant sur l'avant-projet de mise en œuvre de la RIE III. Il a en outre chargé la DFIN, respectivement la Délégation des affaires économiques et financières (DAEF), d'organiser une Table ronde intégrant toutes les parties concernées en vue de leur présenter la stratégie fribourgeoise et, cas échéant, d'essayer de trouver un accord sur les grandes lignes du projet fribourgeois. Cette Table ronde a eu lieu le 20 novembre 2017. Un consensus, particulièrement sur le taux, n'a toutefois pas pu être trouvé.

Suite à cette séance, la DFIN a élaboré un plan d'actions pour ce projet et participé à plusieurs séances avec l'association des communes en vue d'obtenir un accord sur les modalités de la compensation qu'il est prévu de leur verser. Des rencontres ont en outre été organisées avec les associations patronales afin de finaliser les modalités liées au financement et à l'affectation des mesures d'accompagnement en faveur de la population. La DAEF a été associée aux réflexions et a participé à certaines des séances. Une rencontre a par ailleurs été orga-

nisée avec les représentants des travailleurs afin de discuter du taux d'imposition. Tenant compte de l'évolution du projet au niveau fédéral, des décisions prises par les autres cantons et du résultat des différentes discussions menées durant le printemps 2018, le Conseil d'Etat a communiqué sa stratégie définitive le 2 juillet 2018.

4. La stratégie du canton de fribourg

La stratégie du Conseil d'Etat portant sur la mise en œuvre de PF 17 rebaptisé réforme fiscale reste largement la même que celle annoncée lors des conférences de presse des 15 décembre 2014 et 4 décembre 2015, précisée le 2 juillet 2018.

Les chapitres qui suivent énumèrent et expliquent les mesures de la réforme fiscale ainsi que la proposition de mise en œuvre du Conseil d'Etat pour chacune d'elles.

4.1. Mesures fiscales

4.1.1. 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 fédérale.

Les conséquences d'une suppression des statuts sans mesures compensatoires 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.

4.1.2. 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 assurée). 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^e 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 24,16% et le canton de Lucerne a la charge fiscale la moins élevée avec 12,32% (voir tableau 1).

En matière d'impôt sur le capital avec un taux de 0,307% (0,16% pour l'impôt cantonal), le canton de Fribourg se situe en 19^e position (voir tableau 2).

Tableau 1

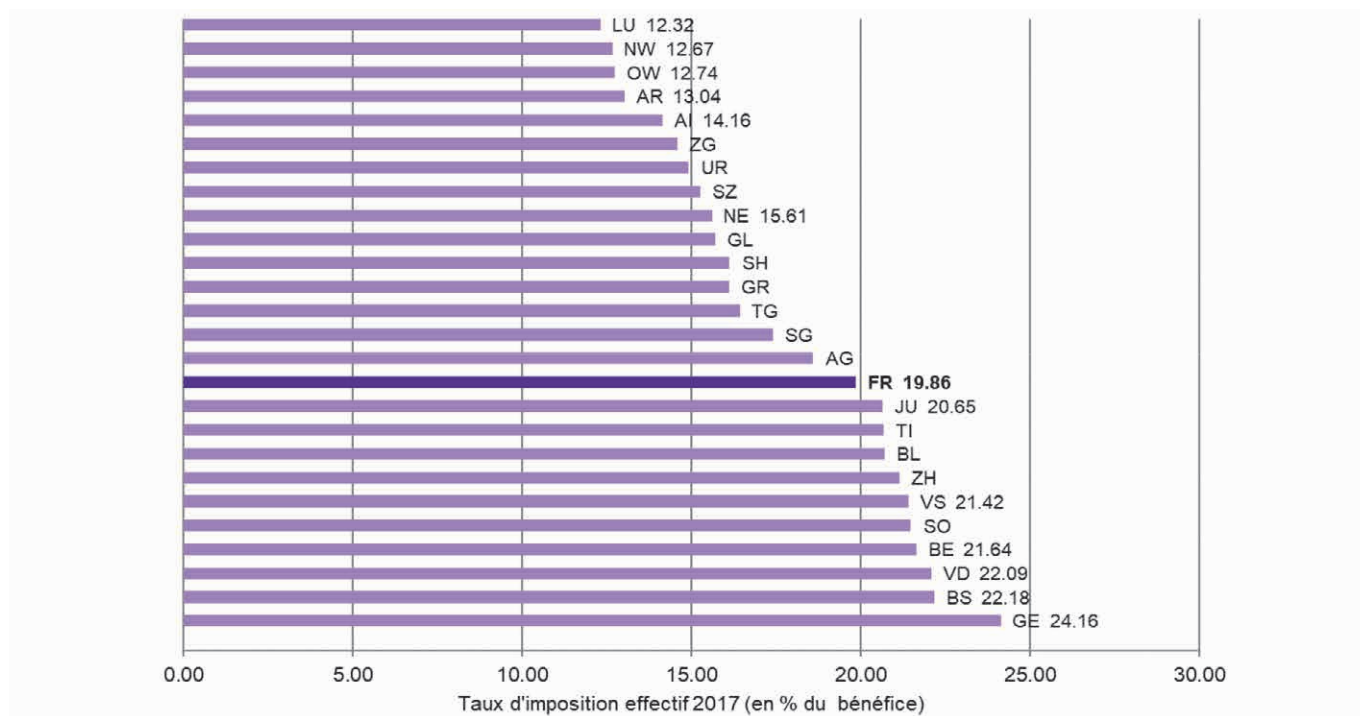
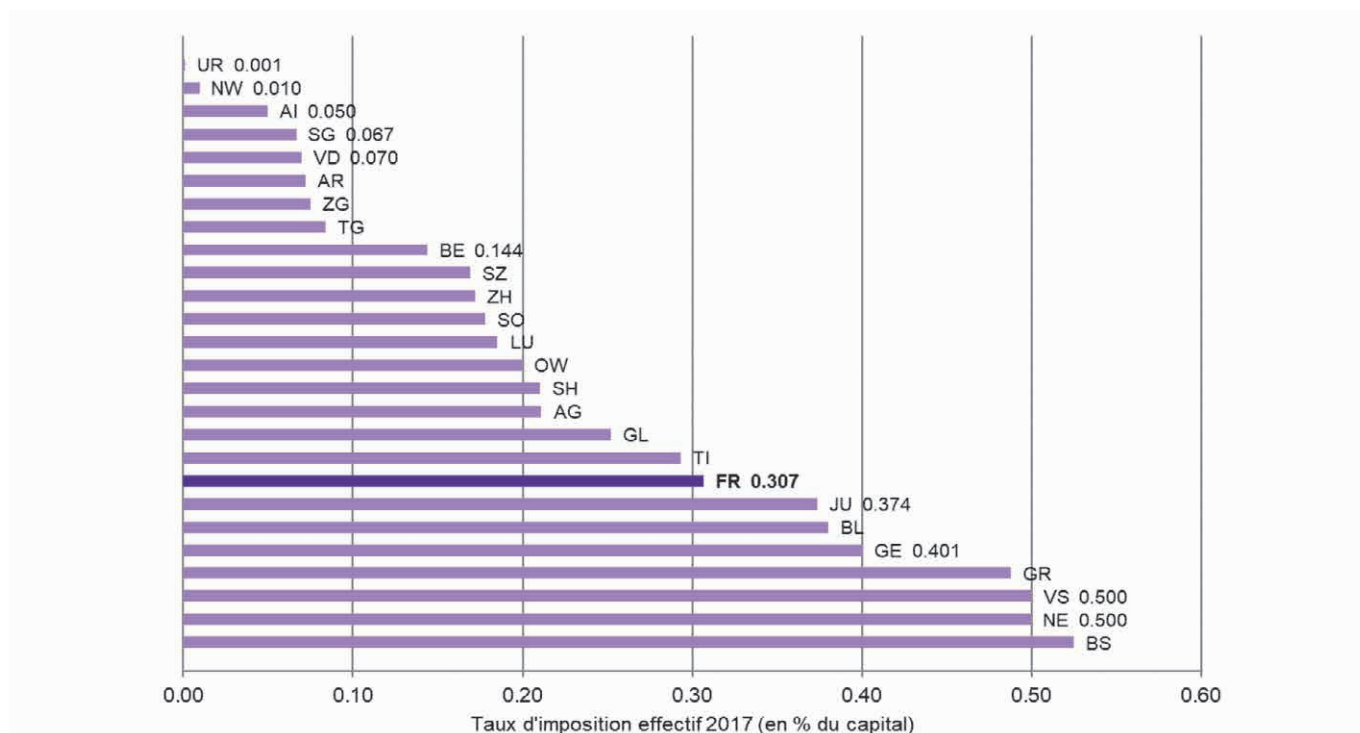


Tableau 2



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 15,61% depuis 2016 et envisage une baisse du taux à 13,79% voire même à 12,66%, le canton de Vaud réduira son taux effectif de 22,79%¹ à 13,79% (taux effectif) dès 2019. Le canton de Genève envisage une réduction de son taux effectif de 24,16%² à 13,49% (taux effectif). Au total, seize cantons envisagent des taux d'impôt sur le bénéfice plus bas que le canton de Fribourg.

Dès lors, compte tenu des modifications législatives survenues ou en cours dans les cantons qui nous entourent, l'examen de l'impact de la réforme fiscale 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 près de 60% 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% (calculé avec un coefficient communal moyen de 75% et un coefficient paroissial moyen de 10%). Cette baisse de taux entraînera des pertes de recettes fiscales estimées à 65,6 millions de francs pour l'Etat (sur la base des statistiques 2015), pertes qui seront partiellement compensées par les recettes supplémentaires générées par la suppression des statuts au niveau de l'impôt sur le bénéfice, estimées à 43 millions de francs sans abattement et à 34,4 millions de francs avec un abattement de 20%. Le coût de la baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice est donc estimé sans abattement à 22,6 millions de francs pour l'Etat, à 16,9 millions de francs pour les communes et à 2,3 millions de francs pour les paroisses. Avec abattement le coût est estimé à 31,2 millions de francs pour l'Etat, à 23,4 millions de francs pour les communes et à 3,1 millions de francs pour les paroisses (pour le détail, voir ch. 8).

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 dix 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. Dans le projet de consultation, le Conseil d'Etat avait finalement préconisé de réduire le taux de l'impôt (cantonal) sur le capital de 0,16% à 0,04%. Combinée à l'imposition différenciée du capital à 0,004%, la réduction de taux devait 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.

Durant la consultation, de nombreux participants ont contesté la baisse (trop) importante du taux d'imposition. De plus, le bureau du Grand Conseil et nombre de députés ont regretté le fait que le Conseil d'Etat n'ait jamais mis en œuvre une motion qui demandait 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 1002-07³) Modification de la loi sur les impôts cantonaux directs, approuvée par le Grand Conseil, demande d'introduire cette mesure. Lors de la consultation, la baisse importante du taux avait été justifiée afin de permettre le maintien de certaines sociétés holding importantes dans le canton; les sociétés principalement concernées ont toutefois modifié leur comportement dans l'intervalle en raison des exigences de BEPS et de l'Union européenne. Compte tenu de tous ces éléments qui précèdent, le Conseil d'Etat propose de fixer le taux de l'impôt sur le capital à 0,1% et l'imposition différenciée du capital à 0,01%, mais d'introduire l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital telle que demandée dans la motion précitée.

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, imposition différenciée et imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital) est estimé à 13,5 millions de francs pour l'Etat, à 10,1 millions de francs pour les communes et à 1,3 million de francs pour les paroisses. Ces montants comprennent un abattement de 20% calculé sur les recettes supplémentaires provenant des sociétés qui perdent leur statut (pour le détail, voir ch. 8).

Baisse de l'impôt minimal

Comme treize 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

¹ Selon chiffres 2015 du tableau 2.

² Selon chiffres 2015 du tableau 2.

³ 2007-GC-4 selon Parlinfo.

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. Pour l'année fiscale 2015, cinq entreprises sont soumises à cet impôt qui génère environ 840 000 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.

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 et 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)

Actifs		Passifs	
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:
 $100/300 = \frac{1}{3}$

Capital propre 200

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

Stratégie 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 0,01%, soit un dixième du taux ordinaire.

Exemple chiffré (selon stratégie du Conseil d'Etat)

Actifs		Passifs	
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

4.1.3. 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 experts¹ 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

¹ R. Matteotti, St-Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2015.

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 fédéral¹ et pour autant que le canton le prévoit, bénéficier d'une période transitoire prolongée à dix ans pour faire valoir les réserves latentes créées durant le statut (step-up pré-réforme).

Stratégie 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 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. Cette position se justifie également par le fait que, selon sa pratique constante, le canton de Fribourg n'a jamais procédé à l'imposition systématique des réserves latentes lors de l'octroi du statut fiscal spécial. Il ne se justifie dès lors pas de procéder à l'imposition privilégiée des réserves latentes à la fin du statut.

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

Fonctionnement

Les articles 24c et 24d LHID prévoient une harmonisation du traitement des réserves latentes en cas d'arrivée ou de départ de Suisse. Selon l'art. 24c 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 dix 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.

4.1.5. 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 simplifié en annexe 2 illustre cette complexité.

Selon l'art. 24b LHID, les bénéfices provenant de brevets et de droits comparables 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 (avec un abattement maximal de 90%). 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 comparables. 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).

Les brevets et les droits comparables doivent être éligibles à la patent box. L'expression droits comparables englobe les certificats complémentaires de protection, les topographies, les

¹ ATF 2C_645/2011 du 12 mars 2012, ATF 2C_842/2013 du 18 février 2014.

variétés végétales, l'exclusivité des données¹ et la protection des rapports et les droits étrangers correspondants². Pour des raisons pratiques la Suisse souhaite renoncer à pouvoir faire profiter les inventions non brevetées des PME et les logiciels bénéficiant de la protection du droit d'auteur de la patent box. Toutefois si un logiciel fait partie d'une invention il peut également être breveté en Suisse en tant «qu'invention mise en œuvre par ordinateur» et bénéficier ainsi de la patent box. Il en va de même des brevets délivrés à l'étranger pour des logiciels.

Lorsque les brevets et droits comparables seront soumis pour la première fois à la patent box un décompte des dépenses de R&D déjà invoquées fiscalement pour les brevets et droits comparables devra être effectué ce qui permet de neutraliser la prise en compte fiscale dont ces dépenses ont fait l'objet. Ce décompte devra être effectué durant la première année ou durant les cinq années suivant l'entrée dans la patent box. Le Conseil fédéral précisera par voie d'ordonnance la méthode résiduelle, l'approche nexus modifiée, les obligations en matière de documentation, le début et la fin de l'imposition réduite et le traitement des pertes.

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 bénéfices 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 (M 1136.11). 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 de prime abord très important, il doit être mis en relation avec la disposition prévoyant un plafond global

pour toutes les mesures d'allègement prévues. Le mécanisme et son exemple chiffré sont décrits sous le chiffre 4.1.9.

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 8.1.1.1, 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.

4.1.6. Déduction supplémentaire recherche et développement

Fonctionnement

Cette déduction supplémentaire est un encouragement à 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 supplémentaire des frais de R&D engagés en Suisse d'au maximum 50% de la base de calcul de leur impôt sur le bénéfice. Sont éligibles les travaux de R&D – notamment la recherche fondamentale mais aussi la recherche orientée vers les applications et l'innovation fondée sur la science – effectués en Suisse par le contribuable ou sur mandat. Les dépenses qui donnent droit à une déduction supplémentaire sont les dépenses de personnel – salaire et charges sociales – pour les employés qui exercent leur activité dans le domaine de la R&D; un supplément de 35% est accordé. Lorsque la R&D est effectuée par des tiers sur mandat, seuls 80% des coûts sont éligibles.

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 167,50 francs (effectif du personnel de 100 plus le supplément de 35% pour les autres frais, soit pour 135 francs de frais la déduction supplémentaire est de 67,50). La déduction supplémentaire R&D entrera également dans le calcul de la réduction 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 déduction supplémentaire R&D est estimé à 6 millions de francs pour l'Etat, à 4,5 millions de francs pour les communes et à 0,6 million de francs pour les paroisses (pour le détail, voir chiffre 8.1.1).

¹ Au sens de la loi du 15 décembre 2000 sur les produits thérapeutiques.

² Au sens de l'ordonnance sur les produits phytosanitaires.

4.1.7. Correctifs au principe de l'apport en capital

Fonctionnement

Le principe de l'apport en capital a été introduit dans le cadre de la RIE II et avait pour objectif de corriger une anomalie du système fiscal. Selon le principe de la valeur nominale qui prévalait auparavant, tout remboursement à l'actionnaire qui dépassait la valeur nominale du titre considéré devait être soumis à l'impôt sur le revenu. Cela était particulièrement choquant lorsque l'actionnaire avait dû verser un montant supplémentaire (agio) lors de l'acquisition du titre. La réforme avait pour objectif de traiter le remboursement d'agios comme du remboursement de capital pour autant qu'ils aient été comptabilisés dans une réserve séparée (réserve d'apport en capital). Avec cette réforme nombre de grandes entreprises (cotées) ont aujourd'hui tendance à remplacer la distribution de dividendes par du remboursement d'agios défiscalisé. Le correctif introduit par le parlement oblige les sociétés qui disposent d'autres réserves de distribuer ces dernières dans une mesure aussi importante que le remboursement d'agios. En cas de violation de cette réglementation (prévue à l'art. 7b LHID), les versements sont soumis à l'impôt sur le revenu de la fortune mobilière.

Stratégie du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat ne dispose d'aucune marge de manœuvre et doit mettre en œuvre cette mesure du droit fédéral. La mesure générera des recettes fiscales supplémentaires au titre de l'imposition des dividendes distribués. Etant donné que l'actionnariat des sociétés cotées en bourse n'est pas connu et qu'il est difficile d'anticiper le comportement des entreprises concernées il n'est pas possible d'estimer l'impact fiscal de cette mesure. Il devrait toutefois rester mineur.

4.1.8. 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 supérieur à la moyenne (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 message du Conseil fédéral ne comportait plus la déduction notionnelle d'intérêt. Le parlement l'a toutefois réintroduite sous une forme très restrictive: seuls les cantons pour lesquels le taux cumulé de l'impôt sans l'IFD atteint 13,5% ou plus dans le chef-lieu ou 18,03% de charge fiscale effective avec l'IFD (22% d'impôt statutaire) pourront prévoir cet instrument.

Stratégie du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat s'est toujours prononcé en défaveur de cette mesure en raison des modifications de comportement et des pertes de recettes fiscales importantes que cette dernière pourrait engendrer.

En outre, le canton de Fribourg ne répond pas aux conditions légales permettant l'introduction de la déduction notionnelle d'intérêt.

4.1.9. Réduction des déductions fiscales

Fonctionnement

L'introduction d'une réduction des déductions 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 réforme fiscale. 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 réforme fiscale ne pourraient dès lors plus être atteints.

La réduction des déductions 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 déductions revendiquées par les entreprises (patent box, déduction supplémentaire recherche et développement, step-up pré réforme et NID pour les cantons qui les mettent en œuvre). La loi laisse aux cantons la compétence de fixer le plafond tout en fixant une déduction maximale de 70%. 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 diminution importante du taux dont bénéficieront toutes les entreprises fixera a priori le plafond des déductions 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. La réduction des déductions sera dans ce cas fixée 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 déjà, il avait indiqué vouloir fonder sa stratégie en matière de RIE III – renommée dans l'intervalle – 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 déduction supplémentaire des frais de R&D. L'introduction d'instruments complémentaires n'est pas souhaitable. 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 pla-

fonnement des réductions est illustré de manière simplifiée à l'annexe 3. Son impact sur le coût de la réforme fiscale est expliqué au tableau 7.

4.1.10. 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, seule une quote-part de 60% des dividendes est imposable si ces derniers 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 40%). Dans son message relatif à PF 17, 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 LHID une imposition minimale de 50% des dividendes.

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 conférence de presse le 2 juillet 2018, 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, il n'est pas exclu qu'une réduction de l'allègement de l'ordre de ce qui a été annoncé 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 RIE II – sera fortement diminuée. Dès lors, il estime qu'il se justifie d'augmenter la base imposable des dividendes provenant de participations qualifiées à 70%. Cette modification générera des recettes fiscales supplémentaires estimées à 5,9 millions de francs pour l'Etat, à 4,4 millions des francs pour les communes et à 0,6 million de francs pour les paroisses (sur la base de la statistique 2015).

4.2. 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 réforme fiscale 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 charge fiscale ainsi que 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 réforme fiscale.

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 réforme fiscale rendra caducs les facteurs bêta. Sans mesure

corrective, 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 physiques. 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 calcul¹, 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 quatre à six ans entre l'année pour laquelle les versements péréquatifs sont calculés et les données fiscales utilisées dans le calcul. Par exemple, les paiements péréquatifs 2018 sont déterminés à partir de la moyenne des données fiscales des années 2012, 2013 et 2014. Dans ce contexte, et en admettant que la réforme fiscale entre en vigueur en 2020 comme prévu, les incidences du passage du système des facteurs bêta au système des facteurs zêta se feront sentir à partir de 2024 et se seront totalement propagés à partir de 2026 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 2018, les versements ordinaires annuels reçus par le canton passeraient en effet d'environ 264,8 millions de francs à 175,6 millions de francs, soit une diminution de 89,2 millions de francs.

¹ Une description détaillée est fournie dans l'annexe du message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 concernant la réforme de l'imposition des entreprises III. Les adaptations proposées alors au niveau des modalités de calcul de la péréquation des ressources ont été reprises sans changement dans le cadre de PF 17.

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 sept ans, à savoir de 2024 à 2030. Fribourg figure parmi les sept cantons qui bénéficieraient de cette contribution complémentaire transitoire. Selon les dernières estimations publiées, reposant sur les chiffres péréquatifs 2018, le canton de Fribourg recevrait un montant d’environ 88,4 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 réforme fiscale engendrerait donc, selon les estimations actuelles, une perte nette de 0,8 million de francs pour le canton de Fribourg durant la période transitoire (2024–2030) et de 89,2 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 fortement 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 2024. Or, diverses propositions d’adaptation ont été formulées dans le cadre du troisième rapport quadriennal d’évaluation de l’efficacité de la péréquation qui a été publié le 9 mars 2018 et dans le message du Conseil fédéral du 28 septembre 2018 sur la dotation de la péréquation financière pour la période 2020–2026. Les Chambres fédérales débattront de ses propositions de la session d’automne 2018 à celle d’été 2019. Les modifications retenues s’appliqueront 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 réforme, et plus précisément dès le 1^{er} janvier 2016. Cette correction a été reprise dans le projet de réforme fiscale. 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 réforme fiscale. 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 quatre 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 bénéficiaires inclus ou non dans une *patent box*, combinée au versement d’une contribution complémentaire durant une période transitoire de sept ans, est la plus pertinente des options envisagées par la Confédération et les cantons dans le cadre de la préparation des messages sur la RIE III et le PF 17. Faute de meilleure alternative, le Conseil d’Etat a soutenu les propositions du Conseil fédéral tant lors des consultations, 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 à l’époque lors de l’examen final de la RIE III par les Chambres fédérales.

4.3. Compensation verticale

Fonctionnement

Le maintien en Suisse des sociétés perdant leur statut fiscal cantonal dans le cadre de la réforme fiscale dépendra en grande partie du taux de l’impôt ordinaire sur les bénéficiaires 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 bénéficiaire 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 buts d’accroître la marge de manœuvre financière des cantons pour qu’ils puissent plus facilement abaisser la charge ordinaire de leur impôt sur le bénéficiaire et de garantir une répartition équilibrée des charges de la réforme entre les échelons étatiques.

La compensation verticale sera attribuée durablement aux cantons par le biais d’une augmentation de leur part annuelle à l’IFD sur les personnes morales et les personnes physiques (IFD). Sur la base de diverses hypothèses et compte tenu des avis exprimés lors de la consultation sur le PF 17¹, le Conseil

¹ Cf. section 1.2.2.6 du message du Conseil fédéral du 21 mars 2018 concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (PF 17).

fédéral propose que cette part passe de 17% actuellement à 21,2% à partir de 2020. Selon les projections actuelles¹, cette augmentation de la part des cantons à l'IFD représenterait un montant de 990 millions de francs à l'horizon 2020, dont environ 27 millions de francs reviendraient au canton de Fribourg. Le montant de la compensation verticale 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.

Le message du Conseil fédéral indique que l'accroissement de la part des cantons au produit de l'IFD a été déterminé en tenant compte des charges de la réforme pour les cantons et les communes. Il rappelle néanmoins que, pour des raisons institutionnelles et dans le souci de respecter la répartition des tâches entre niveaux étatiques, la compensation est destinée exclusivement aux cantons. Ces derniers sont compétents pour décider en leur sein d'une répartition équitable des incidences du PF 17 entre l'échelon cantonal et l'échelon communal. Ils doivent dans ce contexte tenir compte d'une nouvelle disposition de la LIFD (art. 196 al. 1^{bis}) enjoignant les cantons à tenir compte de façon appropriée des conséquences de la réforme pour les communes. Cette disposition ne déploie aucun effet juridique contraignant et n'implique pas obligatoirement des contributions financières du canton aux communes. Elle ne change toutefois rien pour le Conseil d'Etat, qui s'était déjà engagé au préalable, dans le cadre du projet cantonal de mise en œuvre de la RIE III, d'accorder les compensations nécessaires afin d'aboutir à une répartition équitable du poids de la réforme entre l'Etat, les communes et les paroisses.

Stratégie du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat estime qu'une compensation verticale d'un montant approprié est indispensable. Il a soutenu en conséquence les requêtes répétées des cantons, consistant à faire passer leur part à l'IFD de 17% actuellement à 21,2%. 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 2022 au plus tôt et évolueront ensuite proportionnellement aux recettes d'IFD.

4.4. 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 imposable supérieur à 25 000 francs (2623 sur 12 662 sociétés avec une cote d'impôt²). 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. 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, ainsi qu'à la réinsertion professionnelle des travailleurs âgés sont également prévues. Il est également prévu d'augmenter de 240 francs par an le montant des allocations familiales (120 francs dans le projet envoyé en consultation en septembre 2016).

La mise en œuvre des mesures d'accompagnement est prévue à partir de 2020. En matière de formation professionnelle, d'accueil extrafamilial et de soutien à l'intégration des personnes en situation de handicap, elle pourrait se faire de manière progressive, en fonction de l'évolution des recettes qui seront encaissées au titre de la taxe sociale selon les modalités décrites ci-dessous. Il convient en outre de tenir compte du fait que l'affectation de ces contributions pourrait évoluer avec le temps, au sein d'un même domaine, entre les diverses mesures évoquées, afin de tenir compte des besoins.

4.4.1. 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 0,18% de la masse salariale.

Selon les projections actuelles basées sur la base de la masse salariale 2016, cette mesure permet de soutenir les familles à raison d'environ 15,4 millions de francs. De cette somme, 11,6 millions de francs seraient financés par les mesures de compensation à charge du patronat, la contribution de l'Etat se monterait à 2,6 millions de francs, celle des communes à 0,5 million de francs et celle des indépendants à 0,7 million de francs. Il appartiendra toutefois à chaque caisse d'allocation

¹ CF. section 1.2.2.6 du message du Conseil fédéral du 21 mars 2018 concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (PF 17).

² Chiffre pour la période fiscale 2015.

tions familiales d'augmenter le taux. Ces chiffres incluent un montant de 300 000 francs pour financer l'augmentation des allocations familiales pour les personnes sans activité lucrative, répartis selon une clé de 50%/50% entre l'Etat et les communes.

Dans les limites de ses compétences, le Conseil d'Etat s'engage à ce que le montant des allocations familiales ainsi augmenté soit maintenu durant au moins sept ans.

Formation professionnelle accueil extrafamilial et soutien à l'intégration des personnes en situation de handicap

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.

Dans son projet de consultation, le Conseil d'Etat proposait de percevoir la taxe affectée à la formation professionnelle et à l'accueil extrafamilial sur la masse salariale 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 réforme, pertes de recettes qui profiteront directement aux entreprises. Ce mode de financement a fait l'objet de nombreuses critiques durant la procédure de consultation (voir ch. 3 pour le détail. Lors de sa séance du 7 octobre 2017, le Conseil d'Etat a dès lors décidé de privilégier un financement par le biais d'une taxe supplémentaire – la taxe sociale – à prélever sur l'impôt cantonal de base sur le bénéfice, donc auprès des entreprises qui génèrent un bénéfice. Le taux de cette taxe devait être défini en fonction des recettes souhaitées. Etant donné que la contribution patronale a été fixée à 22 millions de francs ce montant s'élève, après déduction du montant estimé pour le financement de l'augmentation des allocations familiales, à 10,4 millions de francs par an. Sur la base de cette décision de principe, en accord avec les représentants du patronat, le Conseil d'Etat a précisé sa stratégie au sujet du financement de la taxe sociale le 2 juillet 2018.

La base de calcul pour la taxe 2020 sera déterminée sur l'impôt cantonal de base sur le bénéfice 2020. Pour disposer d'une partie des moyens financiers en 2020 déjà, un acompte sera facturé aux personnes morales fin février 2020 (et les années suivantes). La taxe sociale de l'année N fera ensuite l'objet d'une décision formelle et d'un décompte qui seront envoyés aux personnes morales en N+1 voire N+2 parallèlement aux taxations d'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales de la période fiscale N. Si l'acompte versé était trop

bas, la personne morale recevra une facture complémentaire et s'il était trop élevé un remboursement sera effectué. Ces opérations s'effectueront sans intérêt. En revanche, un intérêt moratoire commencera à courir 30 jours après la notification du décompte final de la taxe sociale. Compte tenu du mode de perception, les recettes de la taxe seront encaissées progressivement en fonction des acomptes versés et des travaux de taxation. Une variante consistant à prélever la taxe sur l'impôt cantonal de base de l'année N-3 (soit l'impôt cantonal de base 2017 pour déterminer la taxe 2020) et qui aurait permis d'encaisser la taxe entièrement dès 2020 a finalement été rejetée, étant donné qu'elle imposait la mise en place d'un système *praenumerando* qui aurait exigé de nombreux ajustements ainsi que des taxations intermédiaires pour tenir compte des arrivées, départs et restructurations d'entreprises ainsi que des variations importantes de la cote d'impôt des entreprises soumises à la taxe sociale.

Le taux de la taxe basée sur l'impôt cantonal de base sur le bénéfice a été déterminé de manière à générer 10,4 millions de francs de recettes par an durant huit ans, soit un total de 83,2 millions de francs.

Pour déterminer ce taux, le Service cantonal des contributions (SCC) a estimé le total des bénéfices imposables des personnes morales dans le canton pour les années 2020 à 2027 et estimé l'impôt cantonal de base qui en découlera durant cette période. Pour ce faire, il a procédé à des simulations fondées sur le potentiel fiscal de base 2016 auquel il a appliqué un taux de croissance modéré de 1,25% par an¹. Pour chaque année considérée le SCC a par ailleurs tenu compte des variations – à la hausse comme à la baisse – qui pourraient impacter le potentiel de base de manière importante au cours des prochaines années (baisse du taux d'impôt sur le bénéfice en 2020), sorties d'allègements fiscaux, pertes subies par des entreprises importantes implantées dans le canton. Ce faisant, on observe que le taux nécessaire pour obtenir en moyenne 10,4 millions de francs par année pendant huit ans (base 2020–2027) est de 8,5% de l'impôt cantonal de base ce qui correspond à un taux de 0,34% [avec un impôt cantonal de base calculé à un taux de 4% on obtient 4% x 8,5%]. Les simulations qui ont permis la fixation de ce taux se fondent sur les informations dont le SCC dispose au moment de la rédaction de ce message. Des écarts importants – à la hausse comme à la baisse – par rapport à ces dernières ne peuvent toutefois pas être exclus; dès lors si le Conseil d'Etat devait constater des variations importantes par rapport aux recettes attendues, il proposera une adaptation du taux au Grand Conseil.

Dans tous les cas, la taxe sociale fera l'objet d'une évaluation après les sept premières années de perception soit courant 2027.

¹ C'est par prudence qu'un taux de croissance quasiment divisé par deux a été retenu ici par comparaison à celui qui figure au ch. 8.1.3.2.

4.4.2. 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 1^{er} 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 2016, 63 051 enfants ont donné droit à une allocation familiale.

Déjà 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 1^{er} 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 la réforme fiscale, de faire un geste supplémentaire et d'augmenter les allocations familiales encore de 20 francs par mois. L'allocation mensuelle pour enfant atteindrait ainsi 265 francs pour chacun des deux premiers enfants et 285 francs pour le troisième et chacun des suivants. L'allocation mensuelle de formation professionnelle serait augmentée à 325 francs pour chacun des deux premiers enfants et à 345 francs pour le troisième enfant et chacun des suivants.

Le montant des allocations familiales est fixé dans la loi du 26 septembre 1990 sur les allocations familiales. Par ailleurs, l'article 19 al. 4 de ladite loi donne au Conseil d'Etat la compétence de modifier les montants fixés dans la loi, après entente des milieux intéressés. Si cette compétence sert avant tout à adapter les montants dans les situations habituelles de hausse,

la présente augmentation des allocations découle exclusivement des travaux en lien avec la réforme fiscale. Dans la présente situation, la modification des montants inscrits dans la loi sur les allocations familiales est réalisée directement par l'entremise du présent projet de loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale, soumis à l'approbation du Grand Conseil. Par la suite, le Conseil d'Etat s'engage, dans les limites de ses compétences, à ce que le montant des allocations familiales ne soit ni augmenté ni diminué durant au moins sept ans.

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.

Les domaines d'affectation, qui sont également résumés dans le tableau 3, sont les suivants:

> **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.

> **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, 300 000 francs étant financés par les recettes de la taxe sociale. 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. 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 et par le fonds cantonal de l'emploi (Fribap) 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 300 000 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.

> 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 million de francs au fonds de l'ACPC destiné à la construction et à la rénovation de bâtiments. Cette mesure devrait contribuer au maintien des contributions annuelles de l'Etat, des communes et du patronat à l'ACPC (à savoir 1,9 million francs pour chaque partenaire).

> Intégration des jeunes et des seniors dans le monde du travail

Le nombre de jeunes sans solution d'insertion professionnelle gérés par la Commission des jeunes en difficulté (CJD) et la Plate-Forme Jeunes (PFJ) ne cesse d'augmenter. La politique voulue par le Conseil d'Etat est de ne laisser personne au bord de la route. A l'autre bout de la vie professionnelle, ce sont les demandeurs d'emploi qui, quant à eux, peinent à se réinsérer dans le monde du travail. Il est donc impératif de mettre sur pied des mesures complémentaires pour ces deux catégories de population. Cette amélioration du dispositif qui nécessiterait un montant annuel de 600 000 francs attribué au Fonds cantonal de l'emploi (FCE) qui, aujourd'hui déjà, prend en charge la part cantonale des coûts du dispositif piloté par la CJD.

Tableau 3

Mesure	Montant affecté aux différentes mesures	
Soutien à la formation professionnelle		4,6 millions
Cours interentreprises	3 millions	
START!	0,3 million	
Réseaux d'entreprises	0,3 million	
ACPC	1 million	
Intégration des jeunes et plus de 50 ans	0,6 million	0,6 million
Total		5,2 millions

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.

Les instruments de la LStE ont fait leurs preuves. 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 de la réforme fiscale.

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'accroître 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 conven-

tion «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 doit permettre de répondre aux nouveaux défis. Il renforce les instruments déjà introduits par la LStE. Concrètement, il comprend les mesures suivantes (voir également tableau 4), à ancrer dans un 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 à 5 millions de francs, à répartir sur cinq ans. Dans sa réponse à la motion des députés Andrea Burgener Woeffray et François Roubaty (M2014-GC-101) demandant une prolongation des fonds d'incitation LStE, le Conseil d'Etat a proposé de donner suite à la motion par un examen de la mise en œuvre d'un second programme d'incitation dans le cadre de la RIE III. Cette mesure donne suite à la motion.

Une prolongation du programme fédéral d'impulsion (création de places) à l'accueil extrafamilial de jour pour enfants a été décidée par les Chambres fédérales. Il permettra une aide supplémentaire qui s'ajoutera aux montants cantonaux.

> **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 chez les assistantes parentales, une contribution annuelle de 3,75 millions de francs permet une baisse de tarifs estimée à 6 francs/jour de garde en crèche et 5 francs/journée de garde chez une assistante parentale (pour un barème maximal de 97 francs/jour de garde dans une crèche subventionnée en ville de Fribourg).

Cette contribution à la baisse des tarifs permettra au canton de Fribourg de déposer une demande dans le cadre du programme fédéral d'aide en la matière, décidé par le Conseil fédéral le 25 avril 2018.

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/soutien à des services de garde d'enfants d'urgence**

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. Le montant alloué à cette mesure se monte à 230 000 francs.

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 a souhaité faire d'abord 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 soutien à des services de garde d'enfants d'urgence est un nouveau modèle de prise en charge qui pourrait également être envisagé.

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 l'élaboration de nouvelles bases légales (loi du 12 octobre 2017 sur la personne en situation de handicap (LPSH) et loi du 16 novembre 2017 sur les institutions spécialisées et les familles d'accueil professionnelles pour mineur-e (LIFAP)) ainsi et des Lignes directrices et d'un plan de mesures 2018–2022.

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 autorisée 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 2018–2022 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 (voir tableau 4) 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 faitières, 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 réforme fiscale le Conseil d'Etat profite de formaliser et consolider durablement un fonds. La contribution des entreprises – par le biais de la taxe sociale – pour le mandat de coordination sera ainsi également intégrée au fonds.

L'article 8 de la loi du 12 octobre 2017 sur la personne en situation de handicap prévoit expressément la création du fonds permettant ainsi à l'Etat de soutenir les entreprises dans leurs démarches visant à favoriser la participation de la personne en situation de handicap au monde du travail.

Tableau 4

Mesure	Montant affecté aux différentes mesures	
Accueil extrafamilial		4,98 million
Programme d'incitation à la création de place en crèches	1 million	
Baisse des tarifs	3,75 million	
Développement de modèles innovants	0,23 million	
Intégration des personnes en situation de handicap dans le monde du travail	0,22 million	0,22 million
Total		5,2 million

Augmentation des subventions LAMal

Lors du traitement du mandat Defferrard qui demandait le dégel de la déduction pour les primes d'assurance-maladie le Conseil d'Etat s'est prononcé contre ce dégel mais a proposé la mise en œuvre de mesures plus ciblées, à savoir par une augmentation de la subvention LAMal pour un montant de 5 millions de francs par an.

4.5. 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 réforme fiscale. 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 des discussions avec les communes et un bref exposé des estimations actuelles des incidences de la réforme fiscale pour ces dernières.

4.5.1. Discussions avec les communes

Les premières discussions avec l'Association des communes fribourgeoises (ACF) au sujet de la réforme de l'imposition des entreprises remontent à la fin de l'année 2014 où le comité de l'ACF a alors pris connaissance du contenu de l'avant-projet fédéral de la RIE III, des stratégies de mise en œuvre examinées au niveau cantonal et des incidences financières, encore très incertaines, qui en découleraient. En novembre 2015, le Comité de l'ACF a été informé des évolutions du dossier et s'est vu préciser en primeur la stratégie affinée du Conseil d'Etat. Des informations lui ont en outre été données sur les incidences financières de la RIE III, pour le canton d'une part et les communes dans leur ensemble d'autre part. Ces premières incidences étaient estimées à ce moment-là sur la base des données fiscales 2012. La stratégie du Conseil d'Etat et des incidences financières de la RIE III (actualisées et précisées) pour les communes ont été présentées dans chaque district, en collaboration avec les Préfets entre le 23 mai et le 29 juin 2016¹.

Pendant la phase de consultation sur le projet de mise en œuvre de la RIE III au niveau cantonal (5 septembre au 21 décembre 2016) puis durant toute la période de préparation du projet de réforme fiscale, des contacts réguliers ont été entretenus entre la Direction des finances et l'ACF. Au-

¹ Une description plus détaillée des discussions avec l'ACF peut être consultée dans le rapport de la DFIN accompagnant l'avant-projet de loi sur la réforme de l'imposition des entreprises http://www.fr.ch/cha/files/pdf88/fr_rap_20160913-projet-de-rapport-consultation-def-avec-remarques-de-mo.pdf

dela de nombreux échanges épistolaires, plusieurs séances ont eu lieu entre des représentants de l'Etat et le Comité de l'ACF dans son ensemble ou un groupe de travail ad hoc constitué par ce dernier. La dernière rencontre s'est tenue le 29 mars 2018. Une délégation de l'ACF a en outre participé à la table ronde organisée le 20 novembre 2017 à l'intention de tous les partenaires concernés par la réforme fiscale (partis politiques, organisations patronales et syndicats notamment). L'ACF s'est ainsi vu offrir la possibilité d'exprimer à plusieurs reprises son point de vue, tant oralement que par écrit. Le Conseil d'Etat a tenu compte au mieux des souhaits qu'elle a exprimés, tout en veillant à présenter un projet garantissant une répartition équilibrée du coût de la réforme fiscale. L'ACF soutient expressément le mécanisme de compensation décrit au ch. 4.5.3.

4.5.2. Estimations actuelles des incidences de la réforme fiscale sur les communes

Des estimations actualisées des incidences de la réforme fiscale sur les communes ont été effectuées à partir des données fiscales cantonales 2015. Sur cette base, les pertes fiscales annuelles engendrées par la réforme fiscale pour les communes dans leur ensemble sont estimées à 37,4 millions de francs si l'on inclut un abattement pour risque de 20% calculé sur les recettes liées à la suppression des statuts (voir ch. 8.2.1 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 réforme fiscale.

Des estimations par commune ont en outre été effectuées. Celles présentées lors des séances organisées dans chaque district reposaient encore sur les données fiscales 2013; elles ont été actualisées dans l'intervalle sur la base des statistiques 2015. Ces estimations détaillées figurent en annexe 4 et seront transmises aux communes. Elles doivent être considérées comme 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. Sur la base de toutes les simulations effectuées, il est intéressant de relever que les communes ne seront pas toutes impactées de la même manière par la réforme fiscale. Ainsi, par rapport au total des produits du compte de fonctionnement communal (sans imputations internes), seules cinq communes subissent des pertes nettes de plus de 5% en raison de la réforme fiscale (pertes définies en tenant compte des pertes de recettes fiscales des personnes morales après application du coefficient communal, en y ajoutant la compensation et les conséquences en matière de péréquation intercommunale). Le détail des chiffres figure en annexe 5. Malgré ce constat, les représentants de l'ACF ont demandé que toutes les communes perdantes bénéficient de la compensation financière de l'Etat

4.5.3. Principales caractéristiques du mécanisme de compensation des communes

Compte tenu des divers échanges ayant eu lieu avec l'ACF, et avec l'accord de cette dernière, le Conseil d'Etat a retenu un mécanisme de compensation des communes présentant les principales caractéristiques suivantes:

- > compensation transitoire, d'une durée de sept 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 réforme fiscale au niveau cantonal;
- > montant de base de la compensation annuelle pour les communes fixé à 8,5 millions de francs, mais pouvant être augmenté jusqu'à environ 13,3 millions de francs au maximum, soit 88,5% du montant total de 15 millions de francs au cas où le cumul des compensations accordées aux communes et aux paroisses n'atteindrait pas le tiers du montant équivalent à l'augmentation de la part du canton à l'IFD; la comparaison avec la quote-part supplémentaire du canton à l'IFD pour déterminer si un ajustement est nécessaire sera toujours effectuée sur la base de 8,5 millions de francs par année, indépendamment du versement dégressif du montant de base. Cet ajustement ne pourra pas être calculé avant que les statistiques fiscales pour la période 2020 soient disponibles. Ainsi, le calcul sera fait pour la première fois en automne 2022 et pourra être intégré au budget communal 2023. Le montant complémentaire, pour autant qu'il soit applicable, sera versé pour la première fois en 2023 et son versement prendra fin en 2029;
- > dégressivité de la compensation versée: afin de tenir compte du fait que l'impact de la réforme sera vraisemblablement plus fort durant les premières années dès l'entrée en vigueur de la réforme, il a été convenu de ne pas attribuer un montant linéaire de 8,5 millions de francs par an mais de privilégier un versement dégressif de 10 millions les trois premières années, 8 millions les deux suivantes et 6,75 millions les deux dernières années;
- > le montant est réparti entre les communes selon plusieurs clés successives:
 - une première clé, basée sur les statistiques fiscales officielles par commune et réactualisée chaque année en fonction de la situation statistique la plus récente, sera appliquée pour les trois premières années (2020 à 2022). Etant donné que la baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice et la suppression des statuts sont les éléments principaux de la réforme fiscale, la perte sera calculée en appliquant une règle de trois aux statistiques communales. La clé sera calculée pour la première fois en septembre 2019 pour le versement de la compensation en 2020 sur la base des

statistiques fiscales 2017, en 2020 pour le versement de 2021 (sur la base des statistiques 2018) et en 2021 pour le versement de 2022 (sur la base des statistiques 2019).

- une seconde clé de répartition, valable pour les quatre dernières années de compensation (2023 à 2026), tiendra compte des variations de recettes effectives, fondées sur les données statistiques officielles avant et après le projet fiscal, soit sur les données statistiques 2019 et 2020. Cette clé sera aussi utilisée pour répartir l'ajustement du montant de la compensation.
- > compensation de base totale fixée à 59,5 millions de francs, mais pouvant être augmentée au cas où le cumul des compensations accordées aux communes et aux paroisses n'atteindrait pas le tiers du montant équivalent à l'augmentation de la part des cantons à l'IFD accordée
- > compensation globale accordée par le biais d'un décret spécifique (crédit d'engagement) et non pas dans le cadre d'un acte intégrant également les adaptations de la législation fiscale ainsi que les modifications légales découlant des mesures d'accompagnement;
- > précision des critères et modalités de répartition de la compensation entre les communes dans le cadre d'une ordonnance du Conseil d'Etat.
- > livraison annuelle d'un tableau statistique par commune comparant les recettes fiscales des personnes morales avant et après l'entrée en vigueur de la réforme fiscale, la première fois durant le 4^e trimestre 2022 avec la comparaison de la situation entre les années fiscales 2019 et 2020. Fin 2023, un tableau comparant les données 2019 et 2021 sera livré. Fin 2024, le document comparera 2019 et 2022. Fin 2025, la comparaison portera sur 2019 et 2023 et fin 2026, sur 2019 et 2024.
- > réévaluation des incidences financières de la réforme fiscale pour les communes et l'Etat au terme de la période transitoire de compensation, soit vers la fin de l'année 2027. En fonction des résultats de cette réévaluation, après discussion avec l'ACF, des mesures de compensation additionnelles pourraient si nécessaire être proposées au Grand Conseil.

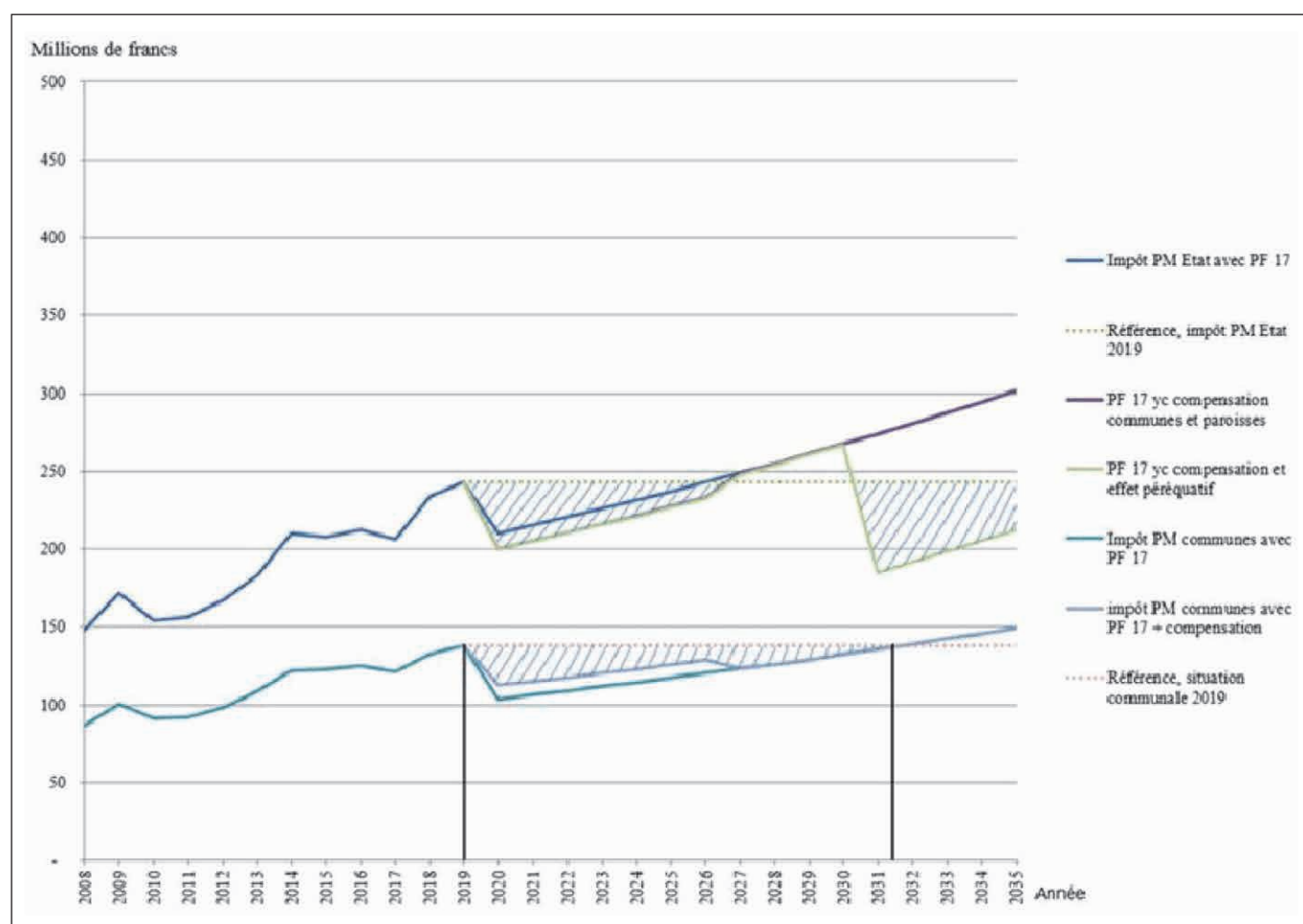
Le Conseil d'Etat a arrêté les principales caractéristiques du mécanisme de compensation des communes en tenant compte, parmi d'autres éléments, de ses incidences financières respectives pour l'Etat et les communes (cf. chapitre 8).

Avec l'attribution d'une compensation transitoire de 8,5 millions de francs aux communes, l'incidence nette pour les communes s'établirait quant à elle à 29,4 millions de francs durant les sept premières années de mise en œuvre de la réforme (37,4 millions de francs évoqués à la section 4.5.2 – 8,5 millions de francs + 0,5 million de francs pour le financement des allocations familiales). L'attribution d'une compensation limitée dans le temps se justifie à plusieurs égards.

D'abord, on peut s'attendre, après les pertes des premières années, à ce que les recettes fiscales communales augmentent à nouveau progressivement afin d'atteindre le niveau d'avant la réforme. Ensuite, comme le tableau qui suit le démontre, l'Etat devra absorber deux chocs successifs: après les pertes fiscales liées à la réduction du taux, il subira dès la fin de la contribution complémentaire prévue en matière de péréquation financière fédérale (cf. section 4.2), à partir de 2031, une nouvelle diminution des recettes de la péréquation de l'ordre de 88,4 millions, faisant passer le coût de la réforme fiscale à 119,6 millions de francs alors que celle subie par les communes atteindrait 37,9 millions de francs (considéré de manière statique).

Le graphique suivant (tableau 5¹) illustre de manière schématique l'évolution des incidences de la réforme fiscale pour l'Etat et les communes dans une optique dynamique et à long terme, sur une période allant jusqu'à 2035. Il tient compte des incidences fiscales de la réforme fiscale (y compris celles découlant de l'adaptation de la part des cantons à l'IFD) et de la compensation prévue en faveur des communes et des paroisses ainsi que des impacts majeurs qu'aura la réforme sur la péréquation financière fédérale. Le graphique n'intègre toutefois pas les décalages temporels liés aux modalités de comptabilisation des impôts et les évolutions de la fiscalité non directement liées à la réforme fiscale qui devraient contribuer à modérer les incidences financières de la réforme pour l'Etat et les communes (cf. section 8.1.3.2).

Tableau 5



Après avoir rappelé l'évolution des recettes de l'impôt sur les personnes morales pour l'Etat (ligne du haut) et les communes (ligne du bas) entre 2008 et 2019, le graphique vise à mettre en évidence les pertes de revenus avec lesquelles l'Etat et les communes devront composer à partir de 2020 par rapport à la situation prévalant avant la réforme fiscale. Ces pertes sont représentées par les surfaces hachurées. Il apparaît que l'Etat devra absorber deux chocs successifs. Le premier intervenant

dès 2020, découlera essentiellement d'une baisse du produit de l'impôt sur les personnes morales et du coût de la compensation accordée aux communes et aux paroisses, les effets péréquatifs étant négligeables dans la phase initiale de mise en œuvre de la réforme fiscale. Le second choc, de plus grande

¹ Ce tableau a été présenté en mars 2018 aux représentants de l'ACF et a été préparé sur la base des informations disponibles à ce moment-là.

importance, interviendra dès 2031, à partir du moment où les contributions péréquatives fédérales complémentaires ne seront plus accordées. Les communes devront quant à elles faire face à un seul choc, dès 2020. Il consistera en une baisse du produit de l'impôt sur les personnes morales, atténuée par la compensation accordée par l'Etat jusqu'en 2026.

Eu égard à l'importance respective des incidences de la réforme fiscale 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. 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 réforme fiscale et non pas sur la base d'autres critères de répartition, tels que par exemple la population communale, qui n'a pas de lien direct avec la réforme et ses effets.

4.6. 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 réforme fiscale, 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 réforme fiscale 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 réforme fiscale soit mise en œuvre au 1^{er} janvier 2020, ses premiers effets n'interviendront sur la péréquation intercommunale qu'en 2023 pour un tiers, en 2024 pour deux tiers, en 2025 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 2026), aussi longtemps que les années de référence de rendement fiscal seront affectées par les compensations. Ainsi les montants compensatoires de base seront pris en intégralité dans le système de péréquation intercommunale jusqu'en 2029, pour deux tiers en 2030, pour un tiers en 2031; ils ne seront plus pris en compte dès 2032. Si une

part variable était versée, elle serait prise en compte durant l'année de versement.

4.7. Compensation des paroisses

Les incidences de la réforme fiscale 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 pourcent 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 millions de francs en prenant en compte l'abattement de 20%.

Lors de sa séance du 24 mai 2016, le Conseil d'Etat a donné mandat à la DFIN d'élaborer des réflexions au sujet d'un mécanisme compensatoire à l'intention des paroisses. Des réflexions ont été menées au sein de l'administration cantonale et une solution a été présentée lors de la Table ronde du 20 novembre 2017.

Dans la mesure du possible et sous réserve des données disponibles, il est prévu d'appliquer aux paroisses un mécanisme compensatoire présentant de fortes similitudes avec celui prévu pour les communes. Ce mécanisme sera 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'un montant de base de 1,1 million de francs par année pouvant être augmenté jusqu'à environ 1,7 million de francs par année au maximum, soit 11,5% du montant total de 15 millions de francs, en fonction de l'évolution de la part du canton à l'IFD (cf. art. 3 du décret relatif aux contributions financières de l'Etat en faveur des communes et des paroisses dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme fiscale).

Au-delà de ces dispositions 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. C'est la raison pour laquelle le Conseil d'Etat propose de répartir la compensation aux paroisses selon les mêmes principes que ceux appliqués pour les communes. A l'instar de la pratique appliquée par le SCC pour la répartition de l'impôt ecclésiastique qu'il perçoit auprès des personnes morales, on retiendra que le territoire des paroisses correspond toujours au territoire de la commune. S'il y a plusieurs paroisses dans une même commune, le montant de la compensation sera versé à la paroisse siège¹, cette dernière se chargeant ensuite de répartir la compensation, a priori, selon les mêmes modalités de répartition de l'impôt ecclésiastique des personnes

¹ Il s'agit de la paroisse à laquelle le SCC verse l'impôt ecclésiastique sur le territoire d'une commune.

morales. A toutes fins utiles on précisera encore que pour chacune des paroisses bénéficiaires, le SCC définit la part attribuée aux Eglises catholiques et réformées en fonction du recensement de la population 2000, à défaut d'informations plus récentes.

5. Liquidation d'instruments parlementaires

Les mesures proposées en matière d'impôt sur le capital (voir ch. 4.1.2) permettent de liquider la motion (M 1002-07¹) Markus Ith Modification de la loi sur les impôts cantonaux directs.

De même, la mise en œuvre de la «patent box» (voir ch. 4.1.5) permet de liquider la motion (M 1136.11²) 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 sociale 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).

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).

Enfin, une augmentation des subventions LAMal de 5 millions de francs sera prévue dans le budget 2020 permettant ainsi de mettre en œuvre l'engagement pris par le Conseil d'Etat dans sa réponse au mandat Defferrard 2017-GC-94 Dégel des déductions forfaitaires pour primes d'assurance-maladie.

6. Commentaire des dispositions proposées

6.1. Loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale

Art. 1

Cet article décrit l'objet et, en quelque sorte, la structure de la loi: par le biais des modifications du droit en vigueur, la loi prévoit les mesures fiscales et les mesures d'accompagnement liées à la réforme fiscale. Outre l'indication des lois modifiées, le «corps» de la loi prévoit les dispositions portant sur le financement de certaines mesures d'accompagnement par le biais de la taxe sociale (voir commentaires ci-dessous), une clause d'évaluation ainsi qu'un article portant sur l'entrée en vigueur et le referendum.

¹ 2007-GC-4 selon Parlinfo.

² 2011-GC-51 selon Parlinfo.

Art. 2

Durant la procédure législative, le Conseil d'Etat s'est engagé à procéder à une évaluation de la loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale sept ans après son entrée en vigueur. L'évaluation portera d'une part sur l'évolution des recettes fiscales des collectivités publiques. Elle analysera d'autre part l'évolution des recettes provenant de la taxe sociale et les mesures financées au moyen de cette dernière. Enfin, le rapport portera sur la patent box et la déduction supplémentaire pour la recherche et le développement.

Art. 3

L'article 3 prévoit le principe selon lequel certaines des mesures d'accompagnement prévues dans le cadre de la réforme fiscale en faveur de la population seront financées par le biais d'une taxe. Il s'agit des mesures en faveur de la formation professionnelle, des demandeurs et demandeuses d'emploi de 50 ans et plus, des jeunes en difficulté d'insertion dans la vie professionnelle, de l'accueil extrafamilial et de l'intégration des personnes en situation de handicap.

Art. 4

Cet article prévoit que les sociétés qui sont soumises à l'impôt sur le bénéfice sont en principe soumises au paiement de la taxe.

La taxe sociale permettant de financer les mesures d'accompagnement est calculée sur l'impôt cantonal de base de la période fiscale en cours et qui a été notifiée de façon définitive par le SCC. Par exemple, la taxe 2020 d'une société qui boucle ses comptes le 30 juin 2020 sera calculée sur l'impôt cantonal de base sur le bénéfice de la période fiscale 2020 et qui a été notifié de façon définitive par le SCC dans le cadre de la procédure de taxation des impôts directs. De plus, on précisera à toutes fins utiles que cette base de calcul s'entend après prise en compte des allègements ou exonérations applicables. La remise de l'impôt cantonal de base sur le bénéfice entraînera aussi automatiquement la remise de la taxe sociale. Etant donné que la taxation de l'année en cours (année N) intervient l'année suivante (N+1) ou l'année d'après (N+2), il est nécessaire de prévoir un acompte afin qu'une partie des recettes de la taxe puisse déjà être affectée en 2020 (voir art. 7).

Le taux de la taxe a été déterminé de manière à générer en moyenne sur huit ans un montant de 10,4 millions de francs. Compte tenu des simulations effectuées ce taux doit être fixé à 8,5% de l'impôt cantonal de base (pour le détail, voir le ch. 4.4), ou à 0,34% du bénéfice.

Art. 5

Cet article prévoit l'affectation des recettes de la taxe aux différents domaines identifiés. Afin de ne pas proliférer les fonds, il est fait usage, dans la mesure du possible, des structures existantes.

Art. 6 à 9

Cet article règle la procédure. Si la taxe est calculée sur l'impôt cantonal de base, sa perception est dissociée de la perception de l'impôt sur le bénéfice et le capital. Le SCC sera chargé de la perception étant donné qu'il dispose des informations nécessaires. Afin de bénéficier rapidement d'une partie des recettes de la taxe, le SCC enverra chaque année un acompte à la fin du mois de février; ce dernier sera en principe estimé sur la base de la dernière taxation et devra être payé dans les 30 jours; l'acompte ne portera toutefois pas intérêt (moratoire, rémunérateur ou compensatoire). La taxation et le décompte définitifs interviendront parallèlement à la taxation de l'impôt sur le bénéfice et le capital. En cas de défaut du paiement du solde éventuel dans les 30 jours, un intérêt moratoire sera dû. Toutefois, en cas de réclamation ou de recours contre l'avis de taxation fixant l'impôt sur le bénéfice et le capital, les intérêts, qu'ils soient en faveur de l'Etat ou du contribuable, ne courront pas; cette position s'impose étant donné que le montant de la taxe est déterminé sur la base de l'impôt cantonal de base sur le bénéfice entré en force.

Art. 10 et 11

L'article 10 règle la prescription du droit de prélever et de percevoir la taxe. Les dispositions retenues sont similaires à celles applicables en matière d'impôts cantonaux directs. L'art. 11 précise que plusieurs dispositions de la loi sur les impôts cantonaux directs sont applicables si la loi spéciale ne prévoit pas de disposition particulière.

6.2. Loi sur la formation professionnelle

Art. 68 al. 4

Les contributions des employeurs et des personnes exerçant une activité lucrative au financement des structures de formation en vertu de la législation actuellement en vigueur sont encaissées par les Caisses d'allocations familiales, en sus des cotisations destinées au financement des allocations familiales. La facturation de ces contributions doit dès lors pouvoir suivre exactement les mêmes règles que celles valables pour les cotisations d'allocations familiales. Ces règles se fondent d'ailleurs elles-mêmes sur celles en vigueur dans le domaine de l'assurance-vieillesse et survivants (AVS). Avec l'adjonction de cette disposition légale, reprise de l'article 25 de la loi fédérale sur les allocations familiales (RS 836.2), la perception de l'ensemble des montants facturés par les Caisses de compensation, (contributions cantonales, cotisations d'allocations familiales, cotisations AVS/AI/APG/AC) est harmonisée. Cette disposition formalise une pratique déjà largement en place, mais donne une assise juridique appropriée à la perception de ces contributions.

Art. 70a

Le nouvel article 70a LFP institue un fonds réforme fiscale pour encourager la formation professionnelle. Dans les limites des ressources à disposition, les montants alloués au fond permettront de contribuer au financement des cours interentreprises, START!, les réseaux d'entreprises formatrices ainsi que des mesures pour des jeunes en difficultés. Il contribuera également au financement des travaux de construction et de rénovation des immeubles destinés à la formation professionnelle.

6.3. LICD

Art. 19b al. 1 et 21 al. 1^{bis}

Conformément à la stratégie du Conseil d'Etat, le taux d'imposition partielle des dividendes est relevé de 50% à 70% 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. 21 al. 3, 4 à 7 et 158 al. 2, 2^e phrase

Les nouvelles dispositions proposées permettent de cadrer la distribution d'agios pour les sociétés cotées en bourse, conformément aux correctifs adoptés par le parlement fédéral.

L'art 158 al. 2, 2^e phrase précise, dans la loi, les éléments à indiquer dans les annexes que les personnes morales remettent à l'administration fiscale. Ces obligations découlent aujourd'hui d'une circulaire de l'AFC.

Art. 21a let. b

La modification introduite supprime le seuil de 5% qui était requis pour admettre l'existence d'une transposition.

Art. 32a

Comme indiqué sous le chiffre 4.1.6, la stratégie du Conseil d'Etat prévoit la mise en œuvre de la déduction supplémentaire 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 bénéficier de la déduction supplémentaire. Les règles applicables

aux personnes morales s'appliqueront par analogie aux indépendants. En revanche les brevets et autres valeurs immatérielles seront évalués sans allègement pour la détermination de l'impôt sur la fortune.

Art. 100 al. 1 let. c, 2^e 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. 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'alinéa 2 aménage un garde-fou visant à éviter que la déduction soit revendiquée à deux reprises. Les modalités de la déduction supplémentaire R&D sont relevées au ch. 4.1.6. 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. Les incidences financières de cet instrument seront toutefois limitées par la réduction des déductions fiscales prévue à l'art. 103e.

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 et 103b

Ces articles règlent la patent box conformément aux principes décrits au chiffre 4.1.5. Selon la stratégie adoptée par le Conseil d'Etat, jusqu'à 90% des bénéfices liés à la R&D peuvent être dégrevés 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. Le droit fédéral ne permet toutefois pas de considérer comme droits comparables les inventions non brevetées de petites et moyennes entreprises et les logiciels. Le canton de Fribourg mettra en œuvre la patent box selon les modalités aménagées par le droit fédéral. Il évitera des pertes fiscales importantes au moyen de la réduction des déductions prévue à l'art. 103e.

Art. 103c et 103d

Ces deux articles visent à harmoniser le traitement des réserves latentes à l'arrivée (art. 103c) et au départ de Suisse (art. 103d). 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'informations 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, dernière phrase.

Art. 103e

Cet article règle la réduction des déductions fiscales pouvant être revendiquées dans le cadre des mesures fiscales de la réforme fiscale. 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 déduction supplémentaire pour la recherche et le développement, 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 réforme fiscale 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 concernée: 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 0,1%. 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 brevets est imposée de manière séparée à un taux de 0,01%. Les art. 121 al. 3 et 122 al. 3 mettent en œuvre l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

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.

6.4. LStE

Art. 10

Les contributions des employeurs et des personnes exerçant une activité lucrative indépendante au financement des structures d'accueil en vertu de la législation actuellement en vigueur sont encaissées par les Caisses d'allocations familiales, en sus des cotisations destinées au financement des allocations familiales. La facturation de ces contributions doit dès lors pouvoir suivre exactement les mêmes règles que celles valables pour les cotisations d'allocations familiales. Ces règles se fondent d'ailleurs, elles-mêmes, sur celles en vigueur dans le domaine de l'assurance-vieillesse et survivants (AVS). Avec l'adjonction de cette disposition légale, reprise de l'article 25 de la loi fédérale sur les allocations familiales (RS. 836.2) la perception de l'ensemble des montants

facturés par les Caisses de compensation, (contributions cantonales, cotisations d'allocations familiales, cotisations AVS/AI/APG/AC) est harmonisée. Cette disposition formalise une pratique déjà largement en place, mais donne une assise juridique appropriée à la perception de ces contributions.

Art. 10a

Le nouvel article 10a LStE institue un fonds réforme fiscale 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 opportun 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.

Le fonds sera alimenté par l'affectation d'une partie des recettes de la taxe sociale.

6.5. Loi sur les allocations familiales

Art. 19 al. 1 et 2

Le Conseil d'Etat propose dans le cadre des mesures d'accompagnement liées à la réforme fiscale d'augmenter de 20 francs par mois les allocations familiales.

6.6. Loi sur l'emploi et le marché du travail

Art. 103

La disposition proposée prévoit expressément que le Fonds cantonal de l'emploi permettra de financer des mesures en

faveur des demandeurs et demandeuses d'emploi de plus de 50 ans et de l'insertion des jeunes dans le monde du travail. Ces mesures seront financées par une partie des recettes de la taxe sociale.

6.7. Projet de décret relatif aux contributions financières transitoires de l'Etat en faveur des communes et des paroisses dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme fiscale

Art. 1

Pour faciliter la mise en œuvre de la réforme fiscale et dans le but d'atténuer les incidences financières de cette réforme, l'Etat allouera, sous forme de contributions temporaires et à libre disposition (pas d'affectation à un usage particulier), des compensations financières aux communes et aux paroisses durant une période transitoire de sept ans (2020–2026).

Art. 2

Les contributions financières de base accordées par l'Etat sur l'ensemble de la période de compensation atteindront des montants de 59,5 millions de francs en faveur des communes et de 7,7 millions de francs en faveur des paroisses catholiques et réformées.

Art. 3

Des contributions complémentaires éventuelles seront accordées aux communes et aux paroisses si le montant cumulé de contributions de base évoquées à l'article 2 est inférieur au tiers du montant équivalent à l'augmentation (passage de 17% à 21,2%) de la part de l'Etat à l'IFD prélevé dans le canton.

Comme déjà mentionné à la section 4.5.3, le montant complémentaire sera déterminé par différence entre le montant de base de 9,6 millions de francs par année pour les communes et les paroisses, indépendamment du versement dégressif, et l'augmentation effective de la part cantonale à l'IFD pour une période fiscale donnée.

Les éventuelles contributions complémentaires seront déterminées sur la base de la statistique fiscale 2020. Aussi, le calcul sera fait pour la première fois en automne 2022 et ses résultats seront intégrés au budget 2023. Les éventuels versements se feront donc avec un décalage de trois ans par rapport aux contributions de base. Si les conditions sont remplies, ils interviendront pour la première fois en 2023 et pour la dernière fois en 2029.

Les contributions totales accordées par l'Etat aux communes et aux paroisses, obtenues par addition des contributions de bases prévues à l'art. 2 et des contributions complémentaires

prévues à l'art. 3, font l'objet d'un plafonnement. Par année, elles ne peuvent pas dépasser 15 millions de francs.

Art. 4

Les contributions financières de base de l'Etat seront versées en sept tranches annuelles dégressives dès l'année d'entrée en vigueur du décret, afin de soutenir plus fortement les communes dans les premières années de mise en œuvre de la réforme. Elles se monteront à 10 millions de francs pour les communes et à 1,3 million de francs pour les paroisses les 3 premières années (2020 à 2022). Le versement sera réduit à 8 millions de francs pour les communes et à 1 million de francs pour les paroisses les 2 années suivantes (2023–2024), puis à 6,75 millions de francs pour les communes et à 0,9 million de francs pour les paroisses les deux dernières années (2025–2026). Dès la quatrième année (2023) les montants pourront évoluer en fonction de l'attribution des contributions complémentaires prévues à l'article 3.

La répartition des montants entre les communes, d'une part, et entre les paroisses, d'autre part, se fera au prorata des pertes découlant de la réforme fiscale. Ces pertes seront estimées par le SCC en côte cantonale de base en recourant aux clés de répartition successives décrites précédemment dans le cadre du ch. 4.5.3.

Ces modalités d'octroi seront réglées dans le cadre d'une ordonnance séparée du Conseil d'Etat. Il est également prévu que la part de chaque commune soit créditée sur son compte courant auprès de l'AFin 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. 5

Le crédit d'engagement couvre l'ensemble des contributions de base prévues, à savoir 59,5 millions de francs en faveur des communes et 7,7 millions de francs en faveur des paroisses.

Dans la mesure où les conditions pour l'octroi de contributions complémentaires seraient remplies, les versements seraient ajustés en conséquence.

Dans la mesure où la réforme fiscale devrait, selon le calendrier actuel, entrer en vigueur en 2020, les crédits de paiements annuels découlant du crédit d'engagement devront être inscrits aux budgets des années 2020 à 2026. Le paiement d'une éventuelle contribution complémentaire liée à la part du canton à l'IFD pourrait s'étendre jusqu'en 2029.

Art. 6

Les adaptations rendues nécessaires au niveau des modalités de calcul de la péréquation financière intercommunale

(cf. section 4.6) 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 réforme fiscale, 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 péréquation 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. 7

Les contributions allouées aux communes et aux paroisses dans le cadre de la réforme fiscale 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. 8

L'entrée en vigueur du décret aura lieu à la même date que l'entrée en vigueur de la loi cantonale sur la mise en œuvre de la réforme fiscale, à savoir, selon le calendrier actuel, au 1^{er} janvier 2020. Cas échéant, le décret expirera après dix années d'application, le 31 décembre 2029.

Compte tenu des explications fournies dans le cadre du chapitre 11.3 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.

7. Appréciation de la réforme fiscale

Le projet de message vise à mettre en œuvre la réforme fiscale pour le canton de Fribourg. Il correspond dans une large mesure 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 déduction supplémentaire des frais de recherche et développement. Les conséquences financières de cet instrument seront toutefois limitées par la fixation d'une réduction des déductions 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 propose en outre des mesures d'accompagnement en faveur des communes et paroisses d'une part et de la population d'autre part. La compensation financière limitée dans le temps en faveur des communes et des paroisses leur permettra d'atténuer, dans une certaine mesure du moins, les pertes fiscales liées à la réforme fiscale. Le projet de mise en œuvre la réforme fiscale fribourgeoise prévoit en outre un paquet social qui vise à allouer un montant d'environ 30,8 millions de francs à la population: la mesure phare consiste en une augmentation des allocations familiales de 240 francs par an financée par les employeurs. Les recettes de la taxe sociale – perçue auprès des entreprises qui génèrent un bénéfice – permettront de financer plusieurs mesures dans les domaines de l'accueil extra-familial et la formation professionnelle pour un montant d'environ 10,4 millions de francs par an. Enfin, un montant supplémentaire de 5 millions de francs par an sera prévu au budget pour le financement des subventions LAMal.

Ce faisant, le projet présenté constitue un paquet de mesures cohérent et équilibré qui respecte les trois objectifs de la réforme fiscale, 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. Pour ce dernier paramètre, il convient de tenir compte, dans l'appréciation, du fait que les pertes fiscales avec lesquelles il faudra composer pourraient être plus importantes en cas de status quo (cf. ch. 8.1.1.3).

8. Incidences financières

8.1. Conséquences financières pour l'Etat

8.1.1. Conséquences fiscales pour l'Etat

Les conséquences financières de la réforme fiscale 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. Le rapport de consultation relatif à la RIE III présentait les conséquences financières selon une méthode statique. Les estimations actualisées selon cette méthode figurent au chiffre 8.1.1.1 ci-après. Durant la consultation, de nombreux participants ont critiqué le manque de fiabilité des conséquences financières estimées. Afin de répondre à cette critique, le message est dès lors étoffé de manière à présenter une estimation des conséquences de la réforme fiscale selon une méthode dynamique (ch. 8.1.1.2). Nous avons également analysé une approche status quo (ch. 8.1.1.3). Enfin, les passages qui suivent expliquent la méthodologie de calcul retenue pour les estimations présentées au chiffre 8.1.3.

8.1.1.1 Approche statique

La révision introduit plusieurs nouveaux instruments fiscaux tels que la patent box et la déduction supplémentaire des frais de recherche et développement. Bien que les modalités de ces derniers aient été précisées dans la réforme fiscale (en comparaison à la réglementation qui était prévues dans la RIE III), il n'est pas possible de savoir combien d'entreprises implantées dans le canton pourront utiliser ces instruments et, cas échéant, dans quelle mesure.

Il est également difficile de prédire aujourd'hui l'évolution de l'impôt sur les bénéfices et le capital jusqu'en 2020, année d'entrée en vigueur de la réforme fiscale.

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.

Sur la base de ces constats, 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 2015, étant donné que les dernières statistiques complètes 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 2015 avec la cote simulée au taux de 4%. La perte de recettes fiscales calculée de cette manière s'élève à 65,6 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 2015 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 43 millions de francs moins l'abattement qui s'élève à 8,6 millions de francs, soit un montant net de 34,4 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 108 sociétés imposées au régime ordinaire qui représentent 53% du capital imposable des sociétés imposées au régime ordinaire. 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 (0,01%) 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 0,1%. 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 81 entreprises représente 88% du capital imposable des sociétés à statut.

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 8,8 millions de francs. Les recettes supplémentaires liées à l'abolition des statuts sont estimées à 9,3 millions de francs moins l'abattement qui s'élève à 1 million de francs.

Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital

Le coût de l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital a été calculé pour chaque société sur la base des cotes simulées pour l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital selon la méthodologie décrite dans le point précédent. Cela signifie que l'impôt sur le capital est réduit jusqu'à concurrence du montant d'impôt sur le bénéfice dû. Ainsi, si le montant d'impôt sur le bénéfice est supérieur au montant de l'impôt sur le capital, ce dernier est supprimé.

Les pertes de recettes fiscales liées à cette mesure sont estimées à 13 millions de francs pour l'ensemble des sociétés du canton.

Estimation de la patent box et de la déduction supplémentaire recherche et développement

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 déduction supplémentaire 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 réforme fiscale 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

L'article 25b LHID a pour objectif de limiter les réductions possibles grâce à l'application des nouveaux instruments fiscaux (déduction supplémentaire R&D, patent box, step-up, NID [pour les cantons qui peuvent l'appliquer]). 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 70% 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, la réduction des déductions fiscales doit être basse 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 déductions 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 bénéficiaires imposables. Cet instrument est également déterminant pour l'estimation des pertes de recettes fiscales liées à la réforme fiscale 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 2015, les recettes s'élèvent à 139,2 millions de francs. Après la baisse du taux et la suppression des statuts (avec abattement pour risque), ces dernières se montent alors à 108 millions de francs (139,2 - 65,6 + 34,4). 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 21,6 millions de francs, soit 108 x 20%. Afin de préciser l'analyse, les calculs ont été faits avec plusieurs hypothèses, à savoir avec 20%, 40%, 60%, 80% et 100% des recettes¹ 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 déduction supplémentaire des frais de R&D. Sur la base de cette approche, le coût de ces deux niches fiscales

serait compris entre 8,6 millions de francs (40% x 21,6) et 13 (60% x 21,6) millions de francs.

Imposition partielle des dividendes

L'estimation des recettes fiscales supplémentaires liées à cette mesure a été déterminée en comparant la cote générée en 2015 avec une prise en compte des dividendes provenant de participations qualifiées selon les modalités actuelles (prise en compte à hauteur de 50% dans la base de calcul) et la cote simulée qui serait générée en imposant ces mêmes dividendes à hauteur de 70%. De cette manière, les recettes fiscales supplémentaires ont été estimées à 5,9 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 2015 représentaient des opérations uniques qui ne se reproduiront pas en 2020.

8.1.1.2 Approche dynamique

L'approche dynamique consiste à analyser l'impact financier de la réforme fiscale pour l'Etat en tenant compte des différentes fluctuations de la masse imposable qui pourraient avoir lieu d'ici son entrée en vigueur. Ces variations peuvent provenir des augmentations ou diminutions des bénéficiaires et capitaux imposables, tout comme des arrivées et des départs d'entreprises ou des sorties d'allègement. Sur la base des recettes de l'année fiscale 2015 qui sont connues, les potentiels fiscaux des années suivantes ont été estimés avec un taux de progression de 2,45% pour l'impôt sur le bénéfice et de 1%² pour l'impôt sur le capital, ainsi que la prise en compte des autres éléments ayant une influence sur les recettes et déjà connus du SCC.

Sur la base des simulations déjà effectuées dans une approche statique (fondées sur la moyenne des pertes estimées pour les périodes fiscales 2013, 2014 et 2015), la diminution des recettes fiscales liées à la réforme fiscale a été estimée à 34% pour l'impôt sur le bénéfice et à 45% pour l'impôt sur le capital. Ces pourcentages de baisse ont été appliqués aux potentiels de recettes calculés pour l'année fiscale 2020 selon la méthode décrite ci-dessus. Ainsi, en 2020, le coût de la réforme fiscale pour l'impôt sur le bénéfice est estimé à 53,3 millions de francs, alors que pour l'impôt sur le capital, il est de 14,0 millions de francs.

A noter également que, dans les comptes de l'Etat, la comptabilisation des recettes fiscales des personnes morales s'effectue sur la base d'estimations durant deux ans et dans lesquelles la recette potentielle est comptabilisée à concurrence

¹ 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 du PF 17.

² Ce taux de progression est inférieur à 2,45% en raison de l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital qui devrait limiter la progression des recettes de l'impôt sur le capital.

de 70% sur la première année et de 10% supplémentaires sur la deuxième année; le solde (20%) est comptabilisé sur la troisième année au terme des taxations.

Ainsi, en 2020, les incidences de la réforme fiscale seront comptabilisées dans les comptes de l'Etat à hauteur de 70%. Les comptes 2021 comprendront 80% des coûts fiscaux de la réforme fiscale et à partir de l'année comptable 2022, ils enregistreront les effets de la réforme fiscale dans leur intégralité. Cette méthode de comptabilisation a pour avantage de répercuter les coûts des mesures fiscales de la réforme fiscale par étape, facilitant ainsi leur absorption.

8.1.1.3 *Approche statu quo*

Pour définir s'il est plus coûteux de mettre en œuvre la réforme fiscale que de maintenir le statu quo, il serait intéressant de comparer les conséquences financières estimées pour la réforme fiscale avec la situation telle qu'elle le serait dans la durée, sans ce projet (respectivement si les statuts étaient abrogés sans mesures compensatoires). S'il est difficile de prédire aujourd'hui l'évolution de l'impôt sur le bénéfice et le capital sur le long terme dans une approche dynamique, ces estimations deviennent encore plus complexes sans la mise en œuvre de la réforme fiscale. En effet, 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. En admettant que la réforme fiscale ne se réalise pas dans le canton de Fribourg et que le canton soit uniquement contraint de supprimer les statuts fiscaux sans correctifs, on doit probablement s'attendre à une délocalisation massive de sociétés qui sont implantées dans le canton vers d'autres cantons plus attractifs ou vers d'autres Etats. Ce phénomène ne toucherait pas seulement les sociétés au bénéfice d'un statut fiscal spécial mais pourrait également concerner des sociétés soumises au régime ordinaire et qui déploient déjà des activités dans d'autres cantons. Il pourrait aussi engendrer le déménagement des personnes physiques travaillant dans ces entreprises. Enfin, il pourrait compromettre la politique d'allègements fiscaux déployée par le canton au cours des dernières années: les allègements accordés dans l'optique de recettes fiscales ultérieures et de la création durable d'emplois dans le canton pourraient être mise à mal. L'ampleur de ces phénomènes est toutefois difficilement quantifiable.

Ainsi, après analyse des différents critères liés à cette simulation, nous avons renoncé à effectuer les estimations, car le nombre d'hypothèses nécessaires aux différents calculs rendent les résultats trop peu fiables et trop facilement influençables. Il est toutefois légitime de se demander si le coût du statu quo ne serait pas finalement plus important que celui de la mise en œuvre du projet.

8.1.2. *Autres conséquences pour l'Etat*

Incidences péréquatives

Comme indiqué dans le cadre de la section 4.2, selon les estimations publiées dans le cadre du message du Conseil fédéral, la réforme fiscale aurait un double impact sur les paiements reçus par le canton de Fribourg dans le cadre de la péréquation financière fédérale. D'une part, le canton verrait les paiements ordinaires annuels encaissés diminuer de 89,2 millions de francs à partir de 2024. D'autre part, il bénéficierait d'une contribution complémentaire annuelle transitoire de 88,4 millions de francs durant sept années, à savoir de 2024 à 2030. L'incidence péréquative nette liée à la réforme fiscale, négative, serait ainsi de 0,8 million de francs par année entre 2024 et 2030 puis de 89,2 millions de francs à partir de 2031.

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'AFF, évoquées dans le cadre de la section 4.3, la compensation verticale obtenue par le canton de Fribourg, via l'augmentation de 17% à 21,2% de la part des cantons à l'IFD équivaut à 27 millions de francs environ.

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.

Compensation aux communes et paroisses

La compensation en faveur des communes et des paroisses entraîne un coût financier pour l'Etat de 9,6 millions de francs par an durant sept ans. Ce montant pourrait être augmenté jusqu'à 15 millions de francs par an, si la part du canton à l'IFD devait augmenter sensiblement et que la compensation en faveur des communes et des paroisses devait être inférieure au tiers de cette part supplémentaire. Comme indiqué au chiffre 4.5.3, les montants seront attribués de manière dégressive durant la durée du versement transitoire.

Financement de l'augmentation des allocations familiales

Comme relevé sous le chiffre 4.4.1, l'Etat participera au financement de l'augmentation de 240 francs par an des allocations familiales. En se fondant sur la masse salariale selon la statistique fondée sur les comptes 2016, cette augmentation générera des coûts de l'ordre de 2,6 millions de francs pour l'Etat (y compris 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.

Recettes provenant de la taxe sociale

Les recettes générées par la taxe sociale n'ont pas à être prises en considération dans les conséquences financières de la réforme fiscale étant donné que les recettes sont d'emblée déjà affectées.

Financement des subventions LAMal

La mise en œuvre de cette mesure budgétaire entraînera un coût supplémentaire pour l'Etat de 5 millions de francs par an.

8.1.3. Conséquences financières nettes pour l'Etat¹

8.1.3.1 Approche statique

En additionnant les incidences fiscales (pertes de 49,8 millions de francs) aux incidences péréquatives (pertes de 0,8 million de francs jusqu'en 2030, puis de 89,2 millions de francs à partir de 2031) et en déduisant de cette somme la compensation reçue de la Confédération (27 millions de francs), la réforme fiscale se traduirait pour l'Etat sur la base des estimations actuelles par une perte annuelle de 23,6 millions de francs dans les premières années de mise en œuvre de la réforme. Cette perte annuelle passerait ensuite à 112 millions de francs à partir de 2031.

Les effets des compensations qu'il est prévu d'accorder aux communes (8,5 millions de francs, cf. section 4.5.3 et 8.2.2) et aux paroisses (1,1 million de francs, cf. section 4.7), à savoir un montant de base global de 9,6 millions de francs par année au total entre 2020 et 2026 doivent en outre être inclus dans la détermination des conséquences financières pour l'Etat. Ce montant pourrait être augmenté jusqu'à 15 millions de francs au maximum si la part du canton à l'IFD devait augmenter sensiblement. Pour l'estimation statique des incidences financières de la réforme fiscale on considère un versement linéaire de 9,6 millions de francs, sans tenir compte du versement dégressif. Les incidences financières nettes annuelles de la réforme fiscale pour l'Etat atteindraient

33,2 millions de francs si la compensation de base était versée entre 2020 et 2026. Ce montant atteindrait jusqu'à 38,6 millions de francs si la part complémentaire devait entièrement être payée. Cette augmentation surviendrait toutefois uniquement à partir de 2023. De 2027 à 2030 le coût pourrait être compris entre 23,6 millions de francs et 29 millions de francs si la part complémentaire maximale devait être versée. Dès 2031, les incidences financières s'élèveraient à 112 millions de francs.

Le financement de l'augmentation du montant des allocations familiales et le coût de l'augmentation des subventions LAMal (7,6 millions de francs par an) doivent également être pris en compte dans le coût global qui serait porté à 40,8 millions de francs entre 2020 et 2026, 31,2 millions de francs entre 2027 et 2030² et à 119,6 millions de francs à partir de 2031.

Enfin, le coût des adaptations vraisemblablement nécessaires au niveau des systèmes informatiques (cf. chapitre 9) et qui ne peut pas être estimé à ce stade, viendra s'ajouter à ces conséquences financières.

8.1.3.2 Conséquences nettes dynamiques

Le tableau qui suit illustre les incidences globales de la réforme fiscale déterminées de manière dynamique, comme dans un exercice de plan financier sur la base des méthodologies expliquées. Pour les incidences fiscales, l'estimation des recettes est faite sur la base du potentiel fiscal 2015 avec un taux de croissance annuel de 2,45% par an pour les recettes de l'impôt sur le bénéfice et de 1% par an pour l'impôt sur le capital. Le coût de la réforme fiscale est intégré dans cette évolution, ainsi que les éléments particuliers qui ont une influence sur les recettes fiscales et dont le SCC a déjà connaissance (détail de la méthodologie, voir ch. 8.1.1.2). Etant donné que les recettes de l'impôt fédéral direct sont enregistrées au moment de l'encaissement, l'augmentation de la part du canton à l'IFD déploiera ses effets dès 2021 seulement.

Comme pour l'approche statique, les effets des compensations qu'il est prévu d'accorder aux communes et aux paroisses, à savoir un montant de base global de 9,6 millions de francs par année au total entre 2020 et 2026 doivent être inclus dans la détermination des conséquences financières pour l'Etat. Pour l'approche dynamique il a été tenu compte du fait que les versements annuels seront effectués de manière dégressive conformément au souhait des communes. Les montants attribués les trois premières années s'élèveront à 10 millions de francs pour les communes et à 1,3 million de francs pour les paroisses. En 2023 et 2024, le montant de base en faveur des communes s'élèvera à 8 millions de francs pour les communes et à 1 million de francs pour les paroisses. Les deux dernières années enfin, la compensation de base se montera à 6,75 millions de francs pour les communes et à 0,9 mil-

¹ Voir tableau récapitulatif 7.

² S'il n'y a pas de versement de part complémentaire.

lion de francs pour les paroisses. Entre 2023 et 2029, le coût pour l'Etat pourrait augmenter au maximum de 5,4 millions de francs (pour les communes et les paroisses) si un ajustement des montants versés devait être effectué. Dans ce cas, il faut toutefois relever qu'un tel versement serait accompagné d'une augmentation – dans une mesure au moins similaire – de la part du canton à l'IFD. C'est la raison pour laquelle cet ajustement n'est pas intégré à cette analyse dynamique, étant

donné que la part à l'IFD retenue n'atteint pas le plafond nécessaire à l'ajustement.

Ce tableau, en millions de francs, intègre également les coûts pour l'Etat inhérents aux mesures en faveur de la population fribourgeoise, soit l'augmentation des allocations familiales et l'attribution d'un montant supplémentaire pour les subsides LAMal.

Tableau 6

Type d'impôt / Année comptable	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
Recettes fiscales*	182.0	186.0	173.5	175.7	173.9	153.9	153.9	149.9	153.9	155.9	158.9	162.9	165.9	169.9
Mesures compensatoires fédérales				27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0
Adaptation de la péréquation des ressources	-	-	-	-	-	-	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-89.2
Compensation transitoire communes-paroisses	-	-	-11.3	-11.3	-11.3	-9.0	-9.0	-7.7	-7.7	-	-	-	-	-
Ajustement compensation communes-paroisses														
Allocation familiales pour l'Etat			-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6
Subventions Lamal			-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0
Total des recettes dans le plan financier	182.0	186.0	154.6	183.8	182.0	164.3	163.5	160.9	164.9	174.5	177.5	181.5	184.5	100.1
Variation par rapport à l'année précédente en Fr	6.7	4.0	-31.4	29.2	-1.8	-17.7	-0.8	-2.7	4.0	9.7	3.0	4.0	3.0	-84.4
Variation par rapport à l'année précédente en %	3.8%	2.2%	-16.9%	18.9%	-1.0%	-9.7%	-0.5%	-1.6%	2.5%	5.9%	1.7%	2.3%	1.7%	-45.7%

* Les recettes fiscales comprennent l'impôt sur le bénéfice, l'impôt sur le capital et l'augmentation de l'imposition partielle des dividendes.
Les recettes de l'IFD ne sont pas incluses.

Selon cette analyse, l'année comptable 2020 comprendra une baisse liée aux mesures de la réforme fiscale d'environ 31,4 millions de francs. En 2021, grâce aux mesures compensatoires fédérales, on constate une augmentation des recettes qui devrait se situer à environ 29,2 millions de francs, soit compenser en quasi-totalité les pertes de 2020. En raison de la méthode de comptabilisation dans les comptes de l'Etat décrites au point 8.1.1.2, les recettes fiscales enregistrées dans les comptes de l'Etat baisseront encore en 2022. A partir de 2023 et jusqu'en 2025, les pertes de recettes sont dues à des effets qui ne sont pas en lien direct avec la réforme fiscale, mais qui dépendent de sociétés particulières. Dans la mesure où la conjoncture fribourgeoise se porte bien les recettes devraient à nouveau progresser dès 2026 (sous réserve des incidences péréquatives dès 2031). Ces chiffres doivent être appréhendés avec beaucoup de prudence étant donné que les recettes fiscales estimées dépendent largement de quelques entreprises qui génèrent des bénéfices très importants et qui pourraient avoir des effets très importants si leur comportement venait à se modifier.

8.2. Conséquences financières pour les communes

8.2.1. Conséquences fiscales

A titre introductif, il y a lieu de rappeler que des estimations des incidences financières de la RIE III avaient 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 rendues attentives au fait que les estimations 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. Les estimations ont été actualisées sur la base de l'année fiscale 2015 et sont annexées au présent message (annexe 4).

Il y a également lieu de relever que, contrairement aux estimations qui ont été présentées pour l'Etat, il n'est pas possible de procéder à une estimation dynamique du coût de la réforme fiscale de manière uniforme pour chacune des communes du canton car cette approche dépend des spécificités de comptabilisation de chaque commune.

Chaque commune peut toutefois estimer ses pertes de manière dynamique en se fondant sur le tableau annexé au présent message (annexe 4) qui mentionne pour chaque commune le pourcentage de diminution d'impôt sur le bénéfice et le capital, soit la baisse à laquelle elles peuvent s'attendre. Sur cette base, en tenant également compte du nombre et du tissu d'entreprises implantées et d'un taux de progression que les communes jugeront approprié, elles pourront ajuster leur potentiel fiscal comme elles le font annuellement pour la détermination

de leur potentiel fiscal dans le cadre de la procédure budgétaire. Comme indiqué sous le chiffre 4.5.2, les effets de la réforme fiscale se matérialiseront de manière très différente d'une commune à l'autre puisque, selon les simulations du SCC, seules 5 communes fribourgeoises subiront des pertes supérieures à 5% du total des produits du compte de fonctionnement communal (sans imputations internes) (cf. annexe 5). L'incidence de la réforme fiscale est donc toute relative pour la majorité des communes et, a fortiori, des paroisses.

L'estimation des conséquences financières de la réforme fiscale 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 réforme fiscale 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 37,4 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.

8.2.2. Compensation cantonale

Comme indiqué précédemment (cf. section 4.5.3), les communes obtiendront, durant une période transitoire de 7 ans (2020–2026), une compensation équivalant à un tiers 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 équivaldrait concrètement à un montant de base de 8,5 millions de francs par année pouvant être complété au besoin en fonction de l'évolution de l'IFD jusqu'à un maximum de 13,279 millions de francs. Dans les faits, les communes recevront un montant de 10 millions de francs les trois premières années compte tenu de leur volonté d'obtenir une compensation dégressive. Ce montant sera ensuite réduit à 8 millions les deux années suivantes (avec un maximum à 12,779 millions de francs en cas de versement complémentaire), puis à 6,75 millions de francs les deux dernières années (11,529 millions de francs au maximum en cas de versement complémentaire).

8.2.3. Conséquences financières nettes

Sur la base d'une compensation transitoire de base de 8,5 millions de francs qui leur sera accordée, l'incidence nette annuelle de la réforme fiscale pour les communes s'établira à 29,4 millions de francs durant les 7 premières années de mise en œuvre de la réforme. Cette incidence sera réduite en cas de contributions complémentaires de l'Etat, jusqu'à 24,6 millions de francs. A partir de 2027, la perte annuelle nette pour les communes dans leur ensemble découlant de la réforme fiscale atteindra 37,9 millions de francs (33,1 millions de francs entre 2027 et 2029 en cas d'attribution de la part complémentaire maximale).

Ces montants comprennent le coût du financement de l'augmentation des allocations familiales. Sur la base de la masse salariale selon la statistique fondée sur les comptes 2016, le coût à supporter par les communes s'élèvera à 0,5 million de francs (y compris la part des communes au financement des allocations familiales pour les personnes qui n'exercent pas d'activité lucrative).

8.3. Conséquences pour les paroisses

8.3.1. Conséquences fiscales

L'estimation des conséquences financières de la réforme fiscale 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 réforme fiscale pour l'ensemble des paroisses a été déterminée en utilisant le coefficient d'impôt ecclésiastique 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 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.

8.3.2. Compensation cantonale

Comme indiqué précédemment (cf. section 4.7), les paroisses se verront attribuer, durant une période transitoire de 7 ans (2020–2026), une compensation équivalant à environ 1,1 million de francs par année afin d'atténuer les effets des baisses des recettes fiscales qu'elles subiront. Ce montant pourra être augmenté à 1,721 million de francs au maximum si la part du canton à l'IFD devait augmenter sensiblement. Compte tenu du versement dégressif retenu, le montant effectivement payé les trois premières années s'élèvera à 1,3 million de francs. Ce montant sera réduit à 1 million de francs les deux années suivantes (1,621 million de francs au maximum en cas de versement complémentaire) puis à 0,9 million de francs les deux dernières années (1,521 million de francs au maximum).

8.3.3. Conséquences financières nettes

Sur la base d'une compensation transitoire de 1,1 million (1,721 million de francs au maximum) de francs qui leur sera accordée, l'incidence nette annuelle de la réforme fiscale pour les paroisses s'établira à 3,9 millions de francs durant les 7 premières années de mise en œuvre de la réforme (3,3 millions en cas de part complémentaire maximale). A partir de 2027, la perte annuelle nette pour les paroisses dans leur ensemble découlant de la réforme fiscale atteindra 5 millions de francs (4,4 millions de francs entre 2027 et 2029 en cas d'attribution de la part complémentaire maximale).

8.4. Conséquences financières globales

Les différentes conséquences décrites sous le chapitre sont illustrées en globalité dans les tableaux qui suivent.

Le tableau 7 présente d'une part et à titre de comparaison les conséquences qui découlent du projet de réforme de l'imposition des entreprises III (estimations basées sur les statistiques 2013) et d'autre part celles qui découlent de la réforme fiscale

basé sur la loi adoptée par le parlement. Il présente la situation des collectivités publiques pour la période 2020 à 2030, soit la période durant laquelle la Confédération verse à l'Etat les contributions péréquatives transitoires de 88,4 millions de francs. Il tient compte de la mesure compensatoire fédérale de 21,2%, des dividendes imposés à 70% ainsi que la compensation aux communes et aux paroisses, toutefois sans la compensation complémentaire.

Tableau 7

Incidences financières en mios de Fr.	RIE III	Réforme fiscale		
	Etat 2020-2030	Etat 2020-2030	Communes 2020-2026 Coeff. 75%	Paroisses 2020-2026 Coeff. 10%
1. Mesures fiscales de la réforme fiscale	- 55,5	- 49,8	- 37,4	- 5,0
Modifications impôt sur le bénéfice	- 29,6	- 22,6		
Modifications impôt sur le capital	- 11,8	+ 0,5		
Imputation	-	- 13,0		
Imposition partielle des dividendes	+ 3,4	+ 5,9		
Patent Box et déduction supplémentaire R&D	- 11,0	- 11,0		
Abattement de 20% pour risque	- 6,5	- 9,6		
2. Adaptation de la péréquation des ressources (facteurs zêta et contrib. transitoire)	- 8,3	- 0,8		
3. Mesures compensatoires fédérales	+ 27,8	+ 27,0		
4. Compensation transitoire (2020 à 2026) aux communes et paroisses	- 9,6	- 9,6	+ 8,5	+ 1,1
5. Subventions LAMal		- 5,0		
6. Allocations familiales	- 1,3	- 2,6	- 0,5	
Incidences nettes de la réforme fiscale	- 46,9	- 40,8	- 29,4	- 3,9

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 déductions supplémentaires de R&D.

Comme déjà mentionné, cet instrument est important pour l'estimation des pertes de recettes fiscales liées à la réforme fiscale puisqu'il permet de déterminer une fourchette de coûts pour la patent box et la déduction supplémentaire 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 139,2 millions de francs en 2015. Après la réforme de l'imposition sur les entreprises elles s'élèveront – selon les hypothèses retenues pour les estimations – à 108 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 déduction supplémentaire en matière de recherche et développement. Etant donné que la réduction maximale s'élève à 20%, le coût maximal se monterait à 21,6 millions de francs ($108 \times 20\%$), 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 13 millions de francs ($21,6 \times 60\%$). Si seuls 40% des recettes profitaient des instruments, le coût se monterait à 8,6 millions de francs ($21,6 \times 40\%$).

Le tableau 8 présente la situation des collectivités publiques après 2030, soit à partir du moment où les contributions péréquatives fédérales complémentaires ne seront plus accordées à l'Etat et où ce dernier aura cessé de verser la compensation aux communes.

Tableau 8

Incidences financières en mios de Fr.	Réforme fiscale (après 2030)		
	Etat	Communes Coeff. 75%	Paroisses Coeff. 10%
1. Mesures fiscales de la réforme fiscale	- 49,8	- 37,4	- 5,0
Modifications impôt sur le bénéfice	- 22,6		
Modifications impôt sur le capital	+ 0,5		
Imputation	- 13,0		
Imposition partielle des dividendes	+ 5,9		
Patent Box et déduction supplémentaire R&D	- 11,0		
Abattement de 20% pour risque	- 9,6		
2. Adaptation de la péréquation des ressources (facteurs zêta et contrib. transitoire)	- 89,2		
3. Mesures compensatoires fédérales	+ 27,0		
4. Compensation transitoire (2020 à 2026) aux communes et paroisses	0	0	0
5. Subventions LAMal	- 5,0		
6. Allocations familiales	- 2,6	- 0,5	
Incidences nettes de la réforme fiscale	-119,6	- 37,9	- 5,0

Il sied de préciser que ce deuxième choc financier qui découle de la suppression des contributions fédérales péréquatives est totalement indépendant de la réalisation ou non de la réforme fiscale sur le plan cantonal.

En ce qui concerne la répartition des incidences financières de la réforme entre l'Etat et les communes, il ressort des tableaux 7 et 8 qu'avec le mécanisme et le montant de compensation envisagés (cf. 4.5.3), la charge annuelle nette supportée par les communes durant la période transitoire (29,4 millions de francs) correspondrait à environ 72% de la charge annuelle nette supportée par l'Etat (40,8 millions de francs). Cette proportion est inférieure à la répartition de l'impôt sur les personnes morales entre l'Etat et les communes (coefficient communaux correspondant en moyenne à 75% de l'impôt cantonal de base). La situation évoluera ensuite nettement en faveur des communes. Le poids supporté par l'Etat (à partir de 2031) sera en effet beaucoup plus important que celui supporté par les communes. La charge nette incombant à ces dernières (37,9 millions de francs) ne correspondra en effet alors plus qu'à environ 32% de la charge nette incombant à l'Etat (119,6 millions de francs).

9. 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 réforme fiscale 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 déduction supplémentaire des frais de R&D et de la patent 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.

10. Boussole21

Compte tenu de sa portée, la RIE III a été évaluée sous l'angle du développement durable. Comme la stratégie du Conseil d'Etat relative à la réforme fiscale reste largement la même il a été renoncé à procéder à une nouvelle évaluation sur la base du présent message. Sur les trois domaines évalués il apparaît que l'économie et la société sont impactées significativement par le projet alors que l'environnement ne l'est que légèrement. L'évaluation des différents critères a été conditionnée par le caractère obligatoire du projet et la nécessité d'éviter une situation pire (que sans la réforme). S'agissant des critères destinés à évaluer l'impact du projet sur l'économie il s'avère, sans grande surprise, que le projet est défavorable en termes de finances publiques. Ce constat découle des pertes fiscales importantes que le projet entraînera à court terme lors de la mise en vigueur de la loi. Sur le moyen et le long terme ce bilan est toutefois moins négatif que le maintien du taux à 19,86%. Le projet se distingue en revanche sous l'angle de la mise en place de conditions-cadres avantageuses pour l'économie compte tenu du contexte national et international et son adéquation compte tenu des contraintes légales fédérales. L'évaluation a également permis de démontrer que le projet est plutôt favorable sous l'angle de sa viabilité (car il renonce aux mesures sélectives pour privilégier une baisse du taux d'imposition) et de la création de valeurs (maintien voire création de postes de travail dans le canton) En revanche, il ne contribue que moyennement à garantir la compétitivité du canton au regard de l'utilisation parcimonieuse des outils fiscaux.

L'analyse des critères permettant de déterminer l'impact de la réforme de l'imposition des entreprises sur la société démontre

que le projet est plutôt moyen pour la santé, l'éducation et le cadre de vie. Les pertes de recettes fiscales représenteront un défi pour le maintien des prestations. Il s'avère toutefois que la renonciation à la réforme se révélerait pire sur le moyen/long terme. Enfin, les mesures d'accompagnement prévoient le financement de mesures dans les domaines de l'accueil extrafamilial, de l'insertion des personnes en situation de handicap et de la formation professionnelle ainsi que pour l'augmentation des allocations familiales. L'ensemble de ces éléments contribue à un résultat moyen pour ces trois critères. En termes de gouvernance, tant le résultat de la consultation relatif au projet de mise en œuvre (cantonal) de la RIE III que le vote fribourgeois du 12 février 2017 sur la loi fédérale, démontrent le manque de soutien au projet. Le rejet est principalement justifié par le manque de compréhension des instruments fiscaux proposés dans la loi fédérale et par l'incertitude liée aux estimations des incidences financières de la réforme et leurs effets potentiels sur les prestations des collectivités publiques. Un meilleur appui de la part de la population nécessite des assurances claires par rapport aux conséquences financières, une garantie du maintien des prestations étatiques, le soutien des autres collectivités publiques du canton et des mesures sociales plus importantes. Le projet contribue toutefois à la sécurité juridique.

11. Aspects juridiques

11.1. Constitutionnalité

La Constitutionnalité des différentes mesures fiscales proposées dans le cadre de la réforme fiscale 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 Constitution¹.

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

11.2. 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.

11.3. 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 0,25% 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 5 juin 2018 et portant sur les comptes 2017, le référendum financier est obligatoire à partir d'une dépense nette nouvelle de 36 690 783 francs et facultatif à partir d'une dépense nette nouvelle de 9 172 696 francs.

Dans ce contexte, le projet de loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale, qui, au-delà de ses conséquences en personnel et en matière informatique (cf. chap. 8), n'implique aucune dépense nouvelle 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. En outre, dans la mesure où il induit, au cours des 5 premières années, des diminutions de recettes pour l'Etat et les communes excédant 1/8% du total des dépenses des derniers comptes arrêtés par le Grand Conseil (soit 4 586 348 francs), le projet doit faire l'objet d'une décision à la majorité qualifiée du Grand Conseil, conformément à l'art. 141 al. 2 let. b de la loi sur le Grand Conseil.

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 (36 690 783 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 1/8% du total des dépenses des derniers comptes arrêtés par le Grand Conseil (soit 4 586 348 francs).

12. 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 2020.

¹ Voir chapitre 5 du message du Conseil fédéral (FF 2018 2565 2672).

Tableau relatif à l'évolution du projet au niveau fédéral

Mesure	Message du Conseil fédéral	Texte adopté par le parlement fédéral
Suppression des régimes fiscaux cantonaux	Obligatoire pour les cantons	Obligatoire pour les cantons
Baisse de l'impôt sur le bénéfice des PM	A la libre appréciation des cantons mais recommandée dans le message du Conseil fédéral	A la libre appréciation des cantons
Baisse de l'impôt sur le capital des PM	A la libre appréciation des cantons Possibilité de prévoir une imposition privilégiée pour la part du capital correspondant à la propriété intellectuelle et aux participations. Les prêts intragroupes ne sont pas éligibles	A la libre appréciation des cantons Selon proposition du Conseil fédéral mais les prêts intragroupes sont également éligibles pour l'imposition privilégiée
Disposition transitoire liée à la suppression des statuts (step-up)	Obligatoire pour les cantons mais les cantons peuvent fixer le tarif A priori, un canton qui axe sa stratégie sur une baisse importante du taux d'imposition n'a pas besoin de prévoir un taux privilégié. Les cantons peuvent adopter la mesures avant le 1.1.2020.	Selon proposition du Conseil fédéral
Patent box	Obligatoire pour les cantons Dégrèvement maximum de 90 % Les droits immatériels éligibles sont toutefois moins nombreux qu'auparavant → sans les logiciels et la propriété intellectuelle non brevetée des PME	Selon proposition du Conseil fédéral
Déduction supplémentaire pour la recherche et le développement	Facultative pour les cantons Déduction supplémentaire de 50 % maximum Les dépenses éligibles sont mieux définies (charges salariales pour les frais encourus dans l'entreprise; incertitudes sur le traitement fiscal si la R&D est effectuée sur mandat par une entreprise tierce)	
Limitation des réductions fiscales	Les réductions d'impôt générées par la patent box et la déduction supplémentaire R&D ne peuvent pas dépasser 70 % du bénéfice imposable	Selon proposition du Conseil fédéral

Imposition partielle des dividendes	70 % pour l'IFD et les cantons	70 % pour l'IFD et 50 % au minimum pour les cantons
Déduction notionnelle d'intérêt	Non prévue	Les cantons dont le taux d'impôt sur le bénéfice (canton, commune et paroisse) est supérieur à 13,5% ont la possibilité d'introduire la déduction pour autofinancement.
Step-up de migration	Obligatoire pour les cantons	Selon proposition du Conseil fédéral
Extension de l'imputation forfaitaire d'impôt	Obligatoire pour les cantons	Selon proposition du Conseil fédéral
Transposition	Obligatoire pour les cantons (comble une lacune d'imposition)	Selon proposition du Conseil fédéral
Augmentation de la part cantonale à l'IFD	Portée de 17 % à 21,2 %	Selon proposition du Conseil fédéral
Prise en compte des villes et des communes	Disposition déclaratoire prévoyant la prise en compte de la situation des communes	Selon proposition du Conseil fédéral
Allocations familiales	Allocation pour enfants de 230 francs par mois au minimum et allocation de formation de 280 francs par mois au minimum	Selon proposition du Conseil fédéral
Financement de l'AVS	Non prévu par le Conseil fédéral	Un financement additionnel de l'AVS à hauteur des pertes fiscales générées par la réforme fiscale est prévus par le biais d'une augmentation des cotisations sociales (3 pour mille), l'attribution de l'intégralité des recettes du pour cent démographique de la TVA au fonds AVS (1 point de pourcentage) et une augmentation de la contribution de la Confédération.
Principe de l'apport en capital	Non prévu par le Conseil fédéral	Un correctif au principe introduit dans la RIE II est introduit dans la mesure où les sociétés cotées en bourse qui rembourseront des agios devront distribuer des dividendes imposables dans la même mesure.

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	Rémunération 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				(440x0.1x0.05)	
- avec brevet – 440					
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 de la réduction des déductions

	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		
Déduction supplémentaire	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	

Estimation des pertes pour les communes sur la base statistique 2015

Chiffrages basés sur la base de données stats PM 2015 du 27.04.2018 (pour les PP, situation statistique au 02.02.2018).

Pour les sociétés qui sont allégées entièrement ou en partie, la part allégée des recettes fiscales n'est pas prise en compte dans les simulations.

Répartition des incidences de la box et déduction supplémentaire R&D de manière forfaitaire.

Répartition des incidences de l'imposition différenciée du capital de manière forfaitaire (sans les prêts intra-groupes).

Récapitulation par commune : en CHF et cote cantonale de base

% Abattement pour risque

20%

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
2196	FRIBOURG - Ville	25'138'979	6'376'264	31'515'243	25.4%	6'533'232	-1'805'597	4'727'636	-27.6%	440'963
Sarine-Campagne										
2171	Arconciel	129'026	-79'053	49'973	-61.3%	21'859	-21'111	748	-96.6%	13'908
2173	Autigny	22'118	-13'042	9'076	-59.0%	5'505	-4'051	1'454	-73.6%	33
2174	Avry	1'340'192	-739'943	600'249	-55.2%	260'956	-177'703	83'253	-68.1%	75'909
2175	Belfaux	472'425	-267'180	205'244	-56.6%	103'237	-92'748	10'489	-89.8%	45'126

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
2234	La Brillaz	75'950	-45'513	30'437	-59.9%	12'066	-9'683	2'383	-80.2%	43'184
2177	Chénens	67'023	-39'963	27'060	-59.6%	13'043	-10'671	2'373	-81.8%	7'768
2183	Corminboeuf	525'610	-322'395	203'216	-61.3%	121'767	-96'256	25'511	-79.0%	61'482
2185	Corserrey	12'120	-6'868	5'252	-56.7%	4'838	-3'401	1'437	-70.3%	9'323
2186	Cottens	109'066	-64'961	44'105	-59.6%	36'694	-35'091	1'602	-95.6%	6'635
2189	Ependes	73'786	-44'162	29'624	-59.9%	22'564	-19'240	3'324	-85.3%	14'484
2194	Ferpicloz	86'910	-52'743	34'167	-60.7%	57'263	-38'801	18'462	-67.8%	75'153
2236	Gibloux	1'947'390	-1'195'274	752'117	-61.4%	290'348	-258'833	31'515	-89.1%	108'474
2197	Givisiez	3'511'165	-1'815'815	1'695'350	-51.7%	506'472	-323'954	182'518	-64.0%	80'882
2198	Granges-Paccot	3'818'755	1'509'236	5'327'991	39.5%	1'767'699	-532'430	1'235'269	-30.1%	55'988
2200	Grolley	207'759	-120'284	87'475	-57.9%	35'177	-27'410	7'767	-77.9%	17'805
2233	Hauterive	709'901	-434'776	275'125	-61.2%	85'047	-71'653	13'394	-84.3%	43'125
2206	Marly	1'484'488	416'240	1'900'729	28.0%	562'795	958'544	1'521'339	170.3%	138'461
2208	Matran	945'677	-577'476	368'201	-61.1%	95'004	-62'305	32'698	-65.6%	48'010
2220	Le Mouret	188'311	-103'019	85'292	-54.7%	47'144	-38'539	8'605	-81.7%	59'922
2211	Neyruz	367'223	-225'263	141'960	-61.3%	32'379	-28'509	3'869	-88.0%	37'569
2213	Noréaz	22'887	-11'380	11'507	-49.7%	7'874	-7'014	860	-89.1%	12'629
2216	Pierrafortscha	23'468	-14'173	9'295	-60.4%	2'546	-2'481	65	-97.5%	-
2217	Ponthaux	15'474	-7'777	7'697	-50.3%	3'967	-3'177	789	-80.1%	9'100
2221	Prez-vers-Noréaz	246'928	-150'096	96'831	-60.8%	50'903	-48'348	2'555	-95.0%	4'989
2225	Senèdes	9'887	-6'053	3'834	-61.2%	1'139	-1'100	40	-96.5%	-
2235	La Sonnaz	208'987	-128'309	80'678	-61.4%	36'298	-23'474	12'823	-64.7%	12'267
2226	Treyvaux	74'755	-44'090	30'665	-59.0%	25'024	-17'626	7'398	-70.4%	12'286
2228	Villars-sur-Glâne	41'286'336	-17'419'798	23'866'538	-42.2%	2'918'535	-2'663'531	255'004	-91.3%	336'918
2230	Villarsel-sur-Marly	310	-192	118	-61.9%	133	-133	0	-100.0%	1'086
Total		57'983'925	-22'004'121	35'979'804	-37.9%	7'128'274	-3'660'729	3'467'544	-51.4%	1'332'516

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Singine										
2291	Alterswil	333'851	-197'232	136'619	-59.1%	59'668	-52'792	6'877	-88.5%	33'417
2295	Bösingen	766'268	-456'940	309'328	-59.6%	174'447	-140'801	33'646	-80.7%	41'289
2292	Brünisried	18'973	-10'992	7'981	-57.9%	5'293	-4'566	727	-86.3%	3'221
2293	Düdingen	2'505'550	-1'507'281	998'268	-60.2%	574'706	-438'513	136'193	-76.3%	142'275
2294	Giffers	732'092	-443'090	289'002	-60.5%	45'584	-41'862	3'722	-91.8%	19'213
2296	Heitenried	88'576	-48'122	40'454	-54.3%	27'724	-24'825	2'899	-89.5%	11'525
2299	Plaffeien	478'807	-277'515	201'292	-58.0%	173'598	-156'190	17'408	-90.0%	26'904
2300	Plasselb	50'598	-13'941	36'657	-27.6%	19'103	-15'036	4'067	-78.7%	11'940
2301	Rechthalten	93'222	-53'873	39'349	-57.8%	22'776	-21'111	1'665	-92.7%	15'411
2302	St. Antoni	222'547	-125'293	97'254	-56.3%	57'012	-50'043	6'969	-87.8%	21'403
2303	St. Silvester	67'666	-35'198	32'469	-52.0%	21'204	-17'944	3'260	-84.6%	2'816
2304	St. Ursen	183'825	-107'819	76'006	-58.7%	34'148	-27'343	6'805	-80.1%	10'184
2305	Schmitten	2'484'715	-1'461'660	1'023'055	-58.8%	202'503	-175'180	27'323	-86.5%	79'051
2306	Tafers	501'062	-303'067	197'996	-60.5%	191'225	-166'360	24'865	-87.0%	85'449
2307	Tentlingen	189'473	-114'797	74'676	-60.6%	46'879	-29'241	17'638	-62.4%	3'734
2308	Ueberstorf	193'532	-102'876	90'656	-53.2%	65'948	-61'727	4'221	-93.6%	76'592
2309	Wünnewil-Flamatt	2'071'716	-1'260'890	810'825	-60.9%	279'287	-190'145	89'141	-68.1%	238'678
Total		10'982'473	-6'520'588	4'461'885	-59.4%	2'001'105	-1'613'679	387'426	-80.6%	823'103

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Gruyère										
2162	Bas-Intyamou	109'856	-66'116	43'740	-60.2%	43'361	-21'944	21'417	-50.6%	7'942
2123	Botterens	28'835	-15'371	13'464	-53.3%	8'142	-6'565	1'577	-80.6%	680
2124	Broc	508'739	-311'556	197'183	-61.2%	121'409	-103'442	17'967	-85.2%	28'824
2125	Bulle	11'856'521	-6'693'205	5'163'316	-56.5%	3'259'483	-2'090'781	1'168'702	-64.1%	593'659
2128	Châtel-sur-Montsalvens	17'512	-10'520	6'991	-60.1%	7'711	-7'325	386	-95.0%	1'236
2129	Corbières	152'688	-93'787	58'900	-61.4%	14'837	-11'459	3'378	-77.2%	2'886
2130	Crésuz	3'397	-1'535	1'862	-45.2%	1'829	-1'114	715	-60.9%	528
2131	Echarlens	4'021	-2'277	1'744	-56.6%	5'785	-3'069	2'716	-53.1%	8'595
2134	Grandvillard	334'563	-206'186	128'378	-61.6%	35'080	-32'314	2'766	-92.1%	81'751
2135	Gruyères	509'471	-310'815	198'656	-61.0%	71'060	-58'971	12'089	-83.0%	35'571
2137	Hauteville	58'575	-33'859	24'716	-57.8%	15'570	-11'818	3'752	-75.9%	22'022
2121	Haut-Intyamou	70'844	-38'298	32'545	-54.1%	56'604	-48'263	8'341	-85.3%	5'837
2138	Jaun	50'686	-9'175	41'511	-18.1%	39'644	-28'978	10'666	-73.1%	841
2140	Marsens	120'762	-68'630	52'132	-56.8%	39'220	-28'028	11'193	-71.5%	45'399
2143	Morlon	16'871	-10'463	6'408	-62.0%	2'966	-1'825	1'141	-61.5%	6'359
2145	Le Pâquier	36'180	-21'596	14'584	-59.7%	15'181	-13'545	1'636	-89.2%	18'844
2122	Pont-en-Ogoz	176'122	-104'345	71'778	-59.2%	41'535	-31'861	9'674	-76.7%	28'198
2147	Pont-la-Ville	10'935	-5'150	5'785	-47.1%	30'414	-19'363	11'051	-63.7%	3'203
2148	Riaz	392'582	-239'744	152'837	-61.1%	50'491	-38'797	11'694	-76.8%	30'879
2149	La Roche	313'442	-189'665	123'776	-60.5%	39'889	-36'030	3'859	-90.3%	157'665
2152	Sâles	173'535	-105'313	68'221	-60.7%	33'085	-30'586	2'499	-92.4%	37'373
2153	Sorens	1'237'214	-763'829	473'385	-61.7%	37'909	-37'116	793	-97.9%	3'462
2163	Val-de-Charmey	431'963	-255'627	176'336	-59.2%	105'110	-82'530	22'580	-78.5%	104'183
2155	Vaulruz	85'793	-48'319	37'475	-56.3%	25'151	-20'787	4'364	-82.6%	11'553
2160	Vuadens	176'914	-102'198	74'716	-57.8%	83'744	-70'117	13'627	-83.7%	10'243
Total		16'878'022	-9'707'580	7'170'442	-57.5%	4'185'212	-2'836'627	1'348'585	-67.8%	1'247'733

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Lac										
2250	Courgevaux	736'011	-45'286	284'725	-61.3%	53'096	-42'518	10'577	-80.1%	21'544
2254	Courtepin	468'949	-278'701	190'248	-59.4%	226'146	-169'882	56'264	-75.1%	17'452
2257	Cressier	3'343'944	-2'065'274	1'278'670	-61.8%	256'350	-180'098	76'251	-70.3%	6'108
2258	Fräschels	11'127	-6'130	4'997	-55.1%	4'036	-2'971	1'066	-73.6%	16'119
2259	Galmiz	31'257	-18'643	12'614	-59.6%	17'607	-16'376	1'231	-93.0%	-
2260	Gempenach	3'210	-1'981	1'229	-61.7%	2'032	-1'250	782	-61.5%	289
2261	Greng	137'602	-90'735	46'867	-65.9%	18'919	-14'752	4'167	-78.0%	92'157
2262	Gurmels	347'511	-197'652	149'860	-56.9%	86'025	-79'789	6'236	-92.8%	53'605
2265	Kerzers	1'235'599	-729'755	505'844	-59.1%	266'330	-200'559	65'771	-75.3%	65'811
2266	Kleinbödingen	80'595	-47'551	33'044	-59.0%	25'584	-21'814	3'770	-85.3%	7'758
2271	Meyriez	17'650	-7'559	10'091	-42.8%	6'036	-4'164	1'872	-69.0%	6'218
2284	Mont-Vully	359'752	-211'942	147'811	-58.9%	87'323	-62'823	24'501	-71.9%	217'976
2272	Misery-Courtion	120'653	-67'068	53'584	-55.6%	28'516	-21'535	6'982	-75.5%	46'576
2274	Muntelier	115'342	-43'352	71'991	-37.6%	42'569	-19'451	23'118	-45.7%	50'255
2275	Murten / Morat	3'180'156	-1'360'959	1'819'198	-42.8%	631'606	-565'503	66'103	-89.5%	121'000
2276	Ried bei Kerzers	420'605	-258'109	162'496	-61.4%	54'004	-46'814	7'190	-86.7%	54'604
2278	Ulmiz	38'618	-23'187	15'431	-60.0%	6'727	-5'585	1'142	-83.0%	5'660
Total		10'648'582	-5'859'882	4'788'700	-55.0%	1'812'907	-1'455'885	357'022	-80.3%	783'134

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Glâne										
2061	Auboranges	11'172	-5'979	5'193	-53.5%	5'930	4'899	10'829	82.6%	149'587
2063	Billens-Hennens	9'875	-5'902	3'974	-59.8%	8'095	-7'041	1'054	-87.0%	1'281
2066	Chapelle (Glâne)	11'263	-6'676	4'587	-59.3%	2'897	-2'725	172	-94.1%	-
2067	Le Châtelard	33'647	-20'416	13'231	-60.7%	7'313	-6'865	448	-93.9%	1'431
2068	Châtonnaye	127'153	-76'827	50'325	-60.4%	11'218	-8'867	2'351	-79.0%	26'194
2072	Ecublens	3'220	-1'924	1'296	-59.8%	1'064	-913	152	-85.8%	-
2116	La Folliaz	10'036	-4'983	5'052	-49.7%	3'874	-3'345	528	-86.4%	-
2079	Grangettes	2'456	-679	1'777	-27.6%	1'073	-1'056	17	-98.4%	10'800
2086	Massonnens	12'959	-1'801	11'158	-13.9%	3'747	-3'040	707	-81.1%	2'552
2087	Mézières	94'313	-56'328	37'986	-59.7%	8'992	-7'694	1'298	-85.6%	12'658
2089	Montet	3'014	-1'675	1'339	-55.6%	1'495	-1'071	424	-71.7%	40
2096	Romont	2'021'181	-1'224'801	796'379	-60.6%	420'102	-359'581	60'522	-85.6%	58'957
2097	Rue	61'286	-35'781	25'505	-58.4%	11'919	-7'802	4'117	-65.5%	10'137
2099	Siviriez	125'721	10'362	136'083	8.2%	231'977	-125'913	106'063	-54.3%	130'889
2115	Torny	32'069	-19'302	12'768	-60.2%	10'216	-7'950	2'266	-77.8%	-
2102	Ursy	511'183	-301'401	209'782	-59.0%	102'153	-94'881	7'272	-92.9%	30'228
2111	Villaz-St-Pierre	305'655	-187'204	118'452	-61.2%	59'165	-41'735	17'429	-70.5%	710
2114	Villorsonnens	75'750	-44'211	31'539	-58.4%	12'470	-11'327	1'143	-90.8%	20'773
2113	Vuisternens-devant-Romont	328'257	-198'980	129'277	-60.6%	57'188	-51'038	6'150	-89.2%	16'760
Total		3'780'211	-2'184'507	1'595'704	-57.8%	960'889	-737'947	222'942	-76.8%	472'996

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Broye										
2053	Belmont-Broye	1'652'676	-945'631	707'045	-57.2%	518'864	-291'996	226'869	-56.3%	97'835
2008	Châtillon	7'909	-4'901	3'008	-62.0%	2'912	-2'503	409	-86.0%	914
2009	Cheiry	11'219	-6'714	4'504	-59.8%	2'588	-2'118	470	-81.8%	514
2055	Cheyres-Châbles	108'332	-63'474	44'858	-58.6%	19'859	-15'468	4'391	-77.9%	132'358
2011	Cugy	193'426	-117'166	76'260	-60.6%	33'241	-30'967	2'274	-93.2%	28'058
2051	Delley-Portalban	17'019	-6'430	10'588	-37.8%	18'153	-10'179	7'974	-56.1%	31'554
2054	Estavayer	3'205'206	-1'921'347	1'283'859	-59.9%	552'417	-494'371	58'046	-89.5%	91'481
2016	Fétigny	219'530	-135'673	83'857	-61.8%	10'571	-7'933	2'638	-75.0%	27'131
2022	Gletterens	52'362	-30'312	22'050	-57.9%	11'595	-9'421	2'174	-81.2%	23'633
2025	Lully	120'103	-72'743	47'361	-60.6%	16'702	-14'135	2'567	-84.6%	11'176
2027	Ménières	27'936	-17'141	10'795	-61.4%	18'542	-16'201	2'341	-87.4%	-
2029	Montagny	405'698	-240'501	165'197	-59.3%	56'996	-4'236	52'760	-7.4%	8'750
2050	Les Montets	237'391	-142'647	94'744	-60.1%	27'064	-23'159	3'905	-85.6%	14'810
2035	Nuvilly	56'169	-27'814	28'356	-49.5%	8'608	-5'763	2'845	-66.9%	2'436
2038	Prévondavaux	635	-244	391	-38.4%	639	-455	183	-71.3%	-
2041	St-Aubin	377'555	-230'742	146'813	-61.1%	55'563	-47'140	8'423	-84.8%	24'500
2043	Sévaz	200'926	-122'035	78'891	-60.7%	69'430	-33'220	36'210	-47.8%	3'156
2044	Surpierre	30'037	-14'288	15'749	-47.6%	9'576	-5'231	4'345	-54.6%	8'326
2045	Vallon	22'334	-11'825	10'509	-52.9%	6'420	-4'610	1'810	-71.8%	-
Total		6'946'463	-4'111'628	2'834'835	-59.2%	1'439'740	-1'019'105	420'636	-70.8%	506'632

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Veveyse										
2321	Attalens	604'217	-368'652	235'565	-61.0%	88'137	-80'587	7'550	-91.4%	72'066
2323	Bossonnens	129'703	-78'462	51'241	-60.5%	39'664	-33'837	5'828	-85.3%	7'621
2325	Châtel-St-Denis	4'875'439	2'867'585	7'743'024	58.8%	1'000'216	-168'418	831'798	-16.8%	92'944
2337	Le Flon	14'173	-8'128	6'045	-57.4%	7'836	-5'576	2'259	-71.2%	3'115
2328	Granges	213'871	-131'296	82'575	-61.4%	16'066	-15'521	546	-96.6%	931
2333	Remaufens	129'492	-74'006	55'487	-57.2%	30'550	-26'175	4'375	-85.7%	23'917
2335	St-Martin	14'873	-7'490	7'383	-50.4%	16'494	-10'161	6'333	-61.6%	30'333
2336	Semsaies	333'538	9'377	342'915	2.8%	70'206	36'763	106'969	52.4%	18'412
2338	La Verrerie	411'503	-251'172	160'332	-61.0%	47'761	-46'731	1'030	-97.8%	34'359
	Total	6'726'810	1'957'756	8'684'566	29.1%	1'316'931	-350'244	966'687	-26.6%	283'698
Récapitulation										
	Fribourg-Ville	25'138'979	6'376'264	31'515'243	25.4%	6'533'232	-1'805'597	4'727'636	-27.6%	440'963
	Sarine-Campagne	57'983'925	-22'004'121	35'979'804	-37.9%	7'128'274	-3'660'729	3'467'544	-51.4%	1'332'516
	District de la Singine	10'982'473	-6'520'588	4'461'885	-59.4%	2'001'105	-1'613'679	387'426	-80.6%	823'103
	District de la Gruyère	16'878'022	-9'707'580	7'170'442	-57.5%	4'185'212	-2'836'627	1'348'585	-67.8%	1'247'733
	District du Lac	10'648'582	-5'859'882	4'788'700	-55.0%	1'812'907	-1'455'885	357'022	-80.3%	783'134
	District de la Glâne	3'780'211	-2'184'507	1'595'704	-57.8%	960'889	-737'947	222'942	-76.8%	472'996
	District de la Broye	6'946'463	-4'111'628	2'834'835	-59.2%	1'439'740	-1'019'105	420'636	-70.8%	506'632
	District de la Veveyse	6'726'810	1'957'756	8'684'566	29.1%	1'316'931	-350'244	966'687	-26.6%	283'698
	Total	139'085'466	-42'054'286	97'031'180	-30.2%	25'378'291	-13'479'813	11'898'478	-53.1%	5'890'775

Implications financières de la réforme fiscale sur les recettes communales sur la base des comptes 2015

Chiffrages basés sur la base de données stats PM 2015 du 27.04.2018 (pour les PP, situation statistique au 02.02.2018).

Pour les sociétés qui sont allégées entièrement ou en partie, la part allégée des recettes fiscales n'est pas prise en compte dans les simulations.

Les estimations liées aux incidences péréquatives sont basées sur les estimations 2015. Les chiffres pour les années 2013 et 2014 ont été obtenus par extrapolation à partir de l'année fiscale 2015. Les nouvelles règles de la péréquation intercommunale sont déjà appliquées.

% Abattement pour risque

20%

1	2	3	4	5	6			7	8	9	
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015 Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)			
2196	FRIBOURG - Ville	23.0%	5'011'630	81.6%	4'089'490	-	-2'806'633	1'282'857	213'647'451	0.6%	81.6%
Sarine-Campagne											
2171	Arconciel	6.4%	-86'255	85.0%	-73'317	15'152	-10'072	-68'237	3'479'568	-2.0%	85.0%
2173	Autigny	1.5%	-17'060	90.0%	-15'354	2'597	-12'883	-25'639	2'891'243	-0.9%	90.0%
2174	Avry	19.9%	-841'736	72.1%	-606'892	149'885	97'899	-359'109	9'968'651	-3.6%	72.1%
2175	Belfaux	6.8%	-314'803	81.0%	-254'991	55'201	-12'485	-212'275	11'449'709	-1.9%	81.0%
2234	La Brillaz	1.8%	-12'012	91.4%	-10'979	8'919	-33'083	-35'143	9'701'167	-0.4%	91.4%
2177	Chénens	4.1%	-42'866	77.1%	-33'050	7'870	-9'683	-34'863	3'403'357	-1.0%	81.7%
2183	Corminboeuf	6.5%	-357'168	75.0%	-267'876	61'521	2'941	-203'415	11'433'580	-1.8%	75.0%
2185	Corserey	1.7%	-946	85.0%	-804	1'423	-7'092	-6'472	1'513'621	-0.4%	85.0%

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015 Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)			
2186	Cottens	3.8%	-93'418	93.0%	-86'879	12'767	-7'401	-81'513	5'922'311	-1.4%	85.0%
2189	Ependes	3.5%	-48'919	88.0%	-43'049	8'665	-14'402	-48'785	4'310'473	-1.1%	88.0%
2194	Ferpicloz	6.7%	-16'391	50.0%	-8'195	10'206	4'788	6'799	1'854'650	0.4%	50.0%
2236	Gibloux	11.5%	-1'345'632	85.0%	-1'143'787	226'740	37'435	-879'612	30'878'597	-2.8%	85.0%
2197	Givisiez	29.9%	-2'058'887	70.0%	-1'441'221	245'784	184'776	-1'010'661	16'405'522	-6.2%	70.0%
2198	Granges-Paccot	39.3%	1'032'794	67.8%	700'235	-	-589'158	111'077	17'259'079	0.6%	67.8%
2200	Grolley	5.0%	-129'890	85.0%	-110'406	24'399	-6'031	-92'038	7'140'317	-1.3%	85.0%
2233	Hauterive	11.6%	-463'304	74.0%	-342'845	83'165	32'199	-227'481	8'761'779	-2.6%	74.0%
2206	Marly	8.4%	1'513'245	80.0%	1'210'596	-	-218'717	991'880	36'186'127	2.7%	80.0%
2208	Matran	18.2%	-591'772	80.0%	-473'417	110'693	68'474	-294'251	7'320'600	-4.0%	62.0%
2220	Le Mouret	3.1%	-81'636	80.0%	-65'308	21'950	-37'544	-80'903	12'624'229	-0.6%	80.0%
2211	Neyruz	5.0%	-216'203	77.0%	-166'476	43'575	-26'090	-148'991	9'723'455	-1.5%	77.0%
2213	Noréaz	1.8%	-5'765	80.0%	-4'612	2'688	-10'286	-12'211	2'533'472	-0.5%	80.0%
2216	Pierrafortscha	4.0%	-16'654	75.0%	-12'491	2'756	-441	-10'176	748'385	-1.4%	85.0%
2217	Ponthaux	1.3%	-1'854	89.0%	-1'650	1'817	-13'179	-13'012	2'595'443	-0.5%	89.0%
2221	Prez-vers-Noréaz	10.6%	-193'456	84.0%	-162'503	28'998	4'450	-129'055	3'692'000	-3.5%	84.0%
2225	Senèdes	3.4%	-7'152	89.1%	-6'373	1'161	-2'455	-7'666	368'333	-2.1%	89.1%
2235	La Sonnaz	8.3%	-139'517	100.0%	-139'517	24'543	-6'384	-121'358	3'894'846	-3.1%	84.0%
2226	Treyvaux	3.2%	-49'430	92.1%	-45'525	8'779	-19'179	-55'925	4'848'679	-1.2%	92.1%
2228	Villars-sur-Glâne	54.8%	-19'746'412	63.9%	-12'617'957	3'304'228	2'864'640	-6'449'089	75'821'946	-8.5%	63.9%
2230	Villarsel-sur-Marly	0.2%	761	100.0%	761	36	-1'442	-644	313'949	-0.2%	90.0%
Total			-24'332'335		-16'223'880	4'465'519	2'259'593	-9'498'768	307'045'086	-3.1%	

1	2	3	4	5	6			7	8	9	
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015 Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)			
Singine											
2291	Alterswil	7.5%	-216'606	79.0%	-171'119	39'206	-7'393	-139'305	6'662'143	-2.1%	79.0%
2295	Bösingen	9.3%	-556'453	79.0%	-439'598	89'949	6'470	-343'178	12'609'200	-2.7%	79.0%
2292	Brünisried	1.6%	-12'338	95.0%	-11'721	2'228	-10'561	-20'053	2'416'003	-0.8%	95.0%
2293	Düdingen	11.9%	-1'803'519	82.0%	-1'478'886	299'496	84'343	-1'095'047	33'144'943	-3.3%	82.0%
2294	Giffers	17.3%	-465'738	80.9%	-376'782	85'964	6'090	-284'729	6'754'299	-4.2%	80.9%
2296	Heitenried	3.7%	-61'422	81.0%	-49'752	10'402	-17'068	-56'418	4'505'187	-1.3%	81.0%
2299	Plaffeien	8.0%	-406'801	93.0%	-378'325	56'200	-24'622	-346'747	19'413'948	-1.8%	98.0%
2300	Plasselb	3.1%	-17'038	95.0%	-16'186	5'942	-15'332	-25'576	4'415'581	-0.6%	95.0%
2301	Rechthalten	4.4%	-59'573	90.0%	-53'616	10'948	-12'746	-55'414	4'228'720	-1.3%	90.0%
2302	St. Antoni	5.5%	-153'932	90.0%	-138'539	26'136	-15'509	-127'913	7'213'596	-1.8%	90.0%
2303	St. Silvester	4.6%	-50'325	98.0%	-49'319	7'947	-10'766	-52'138	3'523'431	-1.5%	98.0%
2304	St. Ursen	6.6%	-124'978	80.6%	-100'732	21'588	-10'648	-89'793	4'933'419	-1.8%	80.6%
2305	Schmitten	19.8%	-1'557'789	72.0%	-1'121'608	265'527	202'061	-654'021	15'217'481	-4.3%	77.0%
2306	Tafers	6.7%	-383'978	75.0%	-287'983	58'844	-8'082	-237'222	13'865'290	-1.7%	75.0%
2307	Tentlingen	7.0%	-140'305	76.1%	-106'772	22'251	-8'836	-93'357	4'632'820	-2.0%	76.1%
2308	Ueberstorf	3.7%	-88'010	89.0%	-78'329	22'727	-25'297	-80'899	8'553'658	-0.9%	89.0%
2309	Wünnewil-Flamatt	14.3%	-1'212'357	85.7%	-1'038'990	243'187	101'685	-694'118	21'225'807	-3.3%	85.7%
Total			-7'311'164		-5'898'257	1'268'540	233'790	-4'395'927	173'315'527	-2.5%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base		Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015 Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
			Incidences fiscales communales estimées PF17	Coeff. comm. 2018 PM	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)				
Gruyère											
2162	Bas-Intyamon	5.5%	-80'118	83.2%	-66'658	12'901	-17'283	-71'040	5'649'908	-1.3%	83.2%
2123	Botterens	2.8%	-21'256	85.0%	-18'067	3'386	-7'968	-22'649	1'984'633	-1.1%	85.0%
2124	Broc	10.2%	-386'174	92.0%	-355'280	59'703	-3'944	-299'520	11'325'310	-2.6%	92.0%
2125	Bulle	20.5%	-8'190'327	74.3%	-6'085'413	1'216'351	637'707	-4'231'356	126'151'688	-3.4%	74.3%
2128	Châtel-sur-Montsalvens	2.8%	-16'609	79.5%	-13'204	1'858	-4'323	-15'669	1'628'200	-1.0%	79.5%
2129	Corbières	7.0%	-102'361	77.2%	-79'022	17'931	-8'574	-69'666	3'612'094	-1.9%	73.5%
2130	Crésuz	0.2%	-2'120	67.0%	-1'421	399	-7'153	-8'175	2'683'489	-0.3%	67.0%
2131	Echarlens	0.5%	3'249	70.0%	2'274	472	-14'685	-11'939	3'150'230	-0.4%	70.0%
2134	Grandvillard	15.1%	-156'748	80.0%	-125'399	39'290	26'759	-59'349	4'601'466	-1.3%	80.0%
2135	Gruyères	9.8%	-334'216	75.6%	-252'667	59'896	-2'945	-195'717	9'087'975	-2.2%	84.5%
2137	Hauteville	4.6%	-23'656	77.7%	-18'380	6'879	-7'605	-19'107	2'480'945	-0.8%	77.7%
2121	Haut-Intyamon	4.2%	-80'725	97.0%	-78'303	8'153	-21'683	-91'833	7'723'455	-1.2%	97.0%
2138	Jaun	7.3%	-37'312	100.0%	-37'312	5'919	-6'630	-38'023	3'732'688	-1.0%	100.0%
2140	Marsens	3.0%	-51'258	75.0%	-38'443	14'148	-23'978	-48'274	8'171'346	-0.6%	75.0%
2143	Morlon	1.1%	-5'929	88.1%	-5'223	1'981	-9'214	-12'456	2'692'419	-0.5%	84.3%
2145	Le Pâquier	1.7%	-16'297	79.7%	-12'988	4'249	-16'904	-25'643	4'656'384	-0.6%	88.5%
2122	Pont-en-Ogoz	4.3%	-108'008	75.0%	-81'006	20'683	-23'681	-84'003	6'966'354	-1.2%	75.0%
2147	Pont-la-Ville	2.5%	-21'310	80.0%	-17'048	1'284	-10'731	-26'495	2'337'421	-1.1%	80.0%
2148	Riaz	6.5%	-247'663	73.0%	-180'794	46'103	-18'063	-152'753	13'042'298	-1.2%	73.0%
2149	La Roche	7.6%	-68'031	100.0%	-68'031	36'906	-7'171	-38'296	6'115'703	-0.6%	85.0%
2152	Sâles	5.9%	-98'526	80.0%	-78'821	20'379	7'576	-50'866	4'903'557	-1.0%	80.0%
2153	Sorens	32.8%	-797'483	83.0%	-661'911	145'354	123'092	-393'465	5'308'036	-7.4%	83.0%
2163	Val-de-Charmey	7.0%	-233'974	89.8%	-210'108	50'730	-1'389	-160'768	14'155'856	-1.1%	89.8%
2155	Vaulruz	4.3%	-57'553	79.0%	-45'467	10'074	-4'494	-39'887	4'621'517	-0.9%	79.0%
2160	Vuadens	4.6%	-162'072	87.8%	-142'300	20'840	-19'899	-141'358	9'954'469	-1.4%	87.8%
Total			-11'296'474		-8'670'992	1'805'870	556'818	-6'308'305	266'737'443	-2.4%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015 Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)			
Lac											
2250	Courgevaux	16.7%	-472'261	76.0%	-358'918	86'435	36'478	-236'006	5'516'140	-4.3%	76.0%
2254	Courtepin	5.6%	-431'130	85.0%	-366'461	54'614	-62'346	-374'193	22'144'693	-1.7%	85.0%
2257	Cressier	57.0%	-2'239'264	64.9%	-1'453'282	392'701	411'240	-649'341	7'031'706	-9.2%	64.9%
2258	Fräschels	1.0%	7'019	75.0%	5'264	1'312	-8'126	-1'550	2'026'495	-0.1%	75.0%
2259	Galmiz	2.3%	-35'019	72.0%	-25'214	3'042	-10'510	-32'682	2'328'697	-1.4%	72.0%
2260	Gempenach	0.7%	-2'942	67.0%	-1'971	377	-5'451	-7'044	878'222	-0.8%	67.0%
2261	Greng	6.1%	-13'330	32.0%	-4'266	16'009	6'711	18'455	3'796'323	0.5%	32.0%
2262	Gurmels	3.9%	-223'835	80.0%	-179'068	40'812	-47'002	-185'259	16'322'831	-1.1%	80.0%
2265	Kerzers	9.6%	-864'503	85.0%	-734'827	134'481	4'917	-595'429	26'207'415	-2.3%	85.0%
2266	Kleinbödingen	5.0%	-61'606	60.0%	-36'964	9'465	-7'038	-34'537	2'200'632	-1.6%	60.0%
2271	Meyriez	0.8%	-5'505	52.3%	-2'879	2'053	-10'334	-11'160	2'658'173	-0.4%	52.3%
2284	Mont-Vully	3.0%	-56'788	60.0%	-34'073	41'832	-35'048	-27'289	15'051'141	-0.2%	60.0%
2272	Misery-Courtion	3.8%	-42'027	92.6%	-38'917	13'106	-24'753	-50'563	6'608'828	-0.8%	88.0%
2274	Muntelier	3.2%	-12'548	58.0%	-7'278	8'791	-14'449	-12'936	6'748'167	-0.2%	58.0%
2275	Murten / Morat	12.6%	-1'805'461	62.0%	-1'119'386	183'440	13'886	-922'060	41'442'414	-2.2%	62.0%
2276	Ried bei Kerzers	13.2%	-250'319	72.5%	-181'481	49'394	24'642	-107'445	4'339'102	-2.5%	72.5%
2278	Ulmiz	4.1%	-23'112	79.5%	-18'374	4'535	-3'390	-17'230	1'645'069	-1.0%	79.5%
Total			-6'532'632		-4'558'095	1'042'400	269'428	-3'246'268	166'946'048	-1.9%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base		Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015 Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
				Coeff. comm. 2018 PM	Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)			
Glâne											
2061	Auboranges	1.1%	148'506	50.0%	74'253	1'312	-5'035	70'531	1'181'541	6.0%	50.0%
2063	Billens-Hennens	1.2%	-11'662	100.0%	-11'662	1'160	-11'426	-21'928	2'384'748	-0.9%	100.0%
2066	Chapelle (Glâne)	1.9%	-9'401	85.0%	-7'991	1'323	-4'583	-11'251	1'088'788	-1.0%	85.0%
2067	Le Châtelard	5.7%	-25'850	63.0%	-16'286	3'951	-2'249	-14'583	1'228'662	-1.2%	100.0%
2068	Châtonnay	7.7%	-59'501	85.0%	-50'576	14'932	-5'723	-41'366	2'527'734	-1.6%	85.0%
2072	Ecublens	0.5%	-2'837	88.0%	-2'496	377	-6'181	-8'300	1'201'307	-0.7%	88.0%
2116	La Folliaz	0.7%	-8'329	87.1%	-7'254	1'179	-17'239	-23'315	3'097'550	-0.8%	87.1%
2079	Granettes	0.7%	9'065	77.0%	6'980	288	-3'222	4'046	583'955	0.7%	77.0%
2086	Massonnens	1.5%	-2'289	86.9%	-1'989	-	-9'859	-11'848	1'520'355	-0.8%	91.2%
2087	Mézières	4.7%	-51'364	83.0%	-42'632	11'076	-14'487	-46'044	3'567'927	-1.3%	93.0%
2089	Montet	0.4%	-2'706	75.0%	-2'030	354	-6'809	-8'485	1'328'076	-0.6%	75.0%
2096	Romont	18.9%	-1'525'425	90.0%	-1'372'883	236'663	113'583	-1'022'636	29'526'865	-3.5%	90.0%
2097	Rue	2.1%	-33'446	83.0%	-27'760	7'197	-20'576	-41'139	6'486'790	-0.6%	83.0%
2099	Siviriez	1.3%	15'338	88.0%	13'497	14'763	-42'050	-13'789	25'337'669	-0.1%	88.0%
2115	Torny	1.8%	-27'252	79.9%	-21'774	3'339	-14'558	-32'993	3'402'090	-1.0%	79.9%
2102	Ursy	8.5%	-366'054	77.0%	-281'862	58'780	9'290	-213'791	9'927'383	-2.2%	77.0%
2111	Villaz-St-Pierre	13.3%	-228'229	86.7%	-197'875	35'893	10'188	-151'794	4'810'962	-3.2%	82.4%
2114	Villorsonnens	2.9%	-34'766	76.0%	-26'422	8'896	-20'216	-37'742	4'500'809	-0.8%	76.0%
2113	Vuisternens-devant-Romo	7.4%	-233'258	88.4%	-206'200	38'549	-11'643	-179'293	8'583'192	-2.1%	88.4%
Total			-2'449'459		-2'182'960	440'033	-62'794	-1'805'721	112'286'404	-1.6%	

1	2	3	4	5	6			7	8	9	
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015 Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)			
Broye											
2053	Belmont-Broye	15.8%	-1'139'792	72.0%	-820'650	182'756	101'929	-535'965	20'594'290	-2.6%	72.0%
2008	Châtillon	0.8%	-6'490	87.0%	-5'647	929	-8'569	-13'287	1'418'888	-0.9%	65.0%
2009	Cheiry	1.9%	-8'319	80.0%	-6'655	1'309	-5'728	-11'074	1'300'514	-0.9%	90.0%
2055	Cheyres-Châbles	1.8%	53'415	70.0%	37'391	12'722	-37'095	13'018	11'088'257	0.1%	70.0%
2011	Cugy	5.6%	-120'075	90.0%	-108'067	22'925	-13'556	-98'699	5'902'387	-1.7%	90.0%
2051	Delley-Portalban	1.0%	14'944	49.9%	7'457	1'112	-21'114	-12'545	7'711'861	-0.2%	49.9%
2054	Estavayer	14.2%	-2'324'236	84.0%	-1'952'359	372'777	130'082	-1'449'500	44'967'338	-3.2%	84.0%
2016	Fétigny	10.5%	-116'475	85.6%	-99'702	25'790	-8'413	-82'326	3'779'609	-2.2%	88.0%
2022	Gletterens	2.3%	-16'099	58.9%	-9'483	6'149	-14'251	-17'585	5'415'684	-0.3%	58.9%
2025	Lully	5.2%	-75'702	80.0%	-60'562	14'105	-11'861	-58'318	3'987'066	-1.5%	80.0%
2027	Ménières	4.6%	-33'342	88.1%	-29'374	3'281	-4'095	-30'188	1'698'446	-1.8%	88.1%
2029	Montagny	8.4%	-235'987	79.2%	-186'902	47'644	-18'618	-157'875	8'116'371	-1.9%	83.6%
2050	Les Montets	8.4%	-150'996	77.4%	-116'871	29'530	-2'414	-89'755	4'802'695	-1.9%	77.4%
2035	Nuvilly	7.9%	-31'140	87.9%	-27'372	6'094	-3'834	-25'112	1'413'812	-1.8%	87.9%
2038	Prévondavaux	1.0%	-699	90.3%	-631	75	-1'403	-1'960	292'105	-0.7%	90.3%
2041	St-Aubin	8.9%	-253'381	80.0%	-202'705	42'509	-2'223	-162'420	6'865'388	-2.4%	80.0%
2043	Sévaz	32.2%	-152'098	63.0%	-95'822	23'534	5'672	-66'616	1'167'087	-5.7%	63.0%
2044	Surpierre	2.8%	-11'193	88.7%	-9'928	3'527	-5'339	-11'740	2'496'194	-0.5%	88.7%
2045	Vallon	3.5%	-16'435	78.0%	-12'819	2'623	-5'888	-16'085	1'350'047	-1.2%	78.0%
Total			-4'624'100		-3'700'700	799'389	73'280	-2'828'031	134'368'038	-2.1%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015 Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)			
Veveyse											
2321	Attalens	6.6%	-377'174	78.5%	-296'081	70'958	-20'769	-245'893	16'383'860	-1.5%	78.5%
2323	Bossonnens	4.4%	-104'678	93.0%	-97'351	15'232	-12'764	-94'883	6'133'645	-1.5%	93.0%
2325	Châtel-St-Denis	23.2%	2'792'111	83.6%	2'334'204	-	-677'119	1'657'086	35'181'237	4.7%	83.6%
2337	Le Flon	1.0%	-10'589	93.8%	-9'933	1'664	-20'981	-29'250	3'893'774	-0.8%	93.8%
2328	Granges	8.7%	-145'885	81.0%	-118'167	25'116	-6'631	-99'681	3'254'685	-3.1%	89.0%
2333	Remaufens	5.4%	-76'264	88.0%	-67'112	15'207	-11'515	-63'420	4'203'759	-1.5%	88.0%
2335	St-Martin	1.3%	12'682	90.0%	11'414	1'747	-16'878	-3'717	3'797'805	-0.1%	87.0%
2336	Semsaies	10.4%	64'552	83.0%	53'578	-	-43'326	10'252	7'120'708	0.1%	83.0%
2338	La Verrerie	17.3%	-263'544	86.0%	-226'648	48'326	1'720	-176'602	5'073'029	-3.5%	86.0%
Total			1'891'210		1'583'904	178'250	-808'262	953'892	85'042'504	1.1%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015 Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)			
Récapitulation											
	Fribourg-Ville		5'011'630		4'089'490	-	-2'806'633	1'282'857	213'647'451	0.6%	
	Sarine-Campagne		-24'332'335		-16'223'880	4'465'519	2'259'593	-9'498'768	307'045'086	-3.1%	
	District de la Singine		-7'311'164		-5'898'257	1'268'540	233'790	-4'395'927	173'315'527	-2.5%	
	District de la Gruyère		-11'296'474		-8'670'992	1'805'870	556'818	-6'308'305	266'737'443	-2.4%	
	District du Lac		-6'532'632		-4'558'095	1'042'400	269'428	-3'246'268	166'946'048	-1.9%	
	District de la Glâne		-2'449'459		-2'182'960	440'033	-62'794	-1'805'721	112'286'404	-1.6%	
	District de la Broye		-4'624'100		-3'700'700	799'389	73'280	-2'828'031	134'368'038	-2.1%	
	District de la Veveyse		1'891'210		1'583'904	178'250	-808'262	953'892	85'042'504	1.1%	
	Total		-49'643'324		-35'561'491	10'000'000	-284'780	-25'846'271	1'459'388'502	-1.8%	
	En mios		-49.6		-35.6	10.0	-0.3	-25.8	1'459.4		

Nombre de communes compensées

130

>=0%	10
>=-1% et <0%	42
>=-2% et <-1%	48
>=-3% et <-2%	16
>=-4% et <-3%	11
>=-5% et <-4%	4
>=-7% et <-5%	2
>=-10% et <-7%	3
<-10%	-
Total	136