



ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

Service cantonal des contributions SCC  
Kantonale Steuerverwaltung KSTV

---

# Séance avec les fiduciaires

---

Présentation du SCC, **jeudi 23 janvier 2025**

# Thèmes

---

- > Actualités prévoyance
- > Nouveautés fiscales
  - > LEADS et imposition du télétravail
  - > Modifications de la LICD
- > Jurisprudence : actualités

# Actualités en matière de prévoyance

---

# Sommaire

---

1. Délai de blocage de l'article 79b al. 3 LPP
2. Retraite partielle
3. Indemnité de départ
4. Maintien de la prévoyance après l'âge de 58 ans dans l'ancien plan de prévoyance
5. Rachats dans le 3<sup>e</sup> pilier A
6. Pour en savoir plus

# 1. Délai de blocage de l'article 79b al. 3 LPP

---

- > Conformément à l'article 79b al. 3 LPP, les prestations résultant d'un rachat ne peuvent être versées sous forme de capital par les institutions de prévoyance avant l'échéance d'un délai de trois ans.  
Seule exception au délai de blocage: rachats effectués en cas de divorce ou de dissolution judiciaire du partenariat enregistré (art. 79b al. 4 LPP).
- > Approche globale consolidée, i.e. les rachats effectués ne sont pas individualisés (distingués des autres avoirs) et les prestations d'une institution de prévoyance ne sont pas financées par des fonds déterminés, en ce sens que le capital de prévoyance à disposition de la personne assurée formant un tout devant être pris dans son ensemble.
- > Le délai de blocage de 3 ans commence à courir le jour où le montant du rachat est **crédité** sur le compte de prévoyance du contribuable (≠ jour du débit du compte du contribuable) et se termine 3 ans plus tard, jour pour jour.

# 1. Délai de blocage de l'article 79b al. 3 LPP

---

- > Quelles sont les prestations sous forme de capital au sens de l'article 79b al. 3 LPP?
  - > Les prestations déclenchées par la survenance d'un cas d'assurance (vieillesse, décès ou invalidité)(art. 1 al. 1 et art. 13ss. LPP).
  - > Les versements anticipés aux fins d'encourager l'accession à la propriété du logement (EPL) dans la mesure où l'article 83a al. 1 LPP dispose que ceux-ci doivent être assujettis à l'impôt en tant que prestation en capital provenant de la prévoyance.
  - > Les prestations lorsque le contribuable s'établit à son compte (activité lucrative indépendante).
  - > Les versements de prévoyance en raison d'un départ définitif de Suisse.

## 2. Retraite partielle

---

- > Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2024, sous l'angle du droit de la prévoyance, les articles 13a et 13b LPP prévoient les modalités dans le cadre d'une retraite partielle. Ainsi,
  - > L'assuré peut percevoir la prestation de vieillesse sous forme de **rente** en trois étapes au plus (art. 13a al. 1 LPP).
  - > La prestation de vieillesse sous forme de **capital** en trois étapes au plus doit être prévue dans le règlement de prévoyance (art. 13a al. 2 LPP).
- > Une étape comprend l'ensemble des retraits de prestations de vieillesse en capital effectués au cours d'une année civile (art. 13a al. 2 LPP).
- > Entrent en considération dans les trois étapes toutes les prestations en capital provenant du 2<sup>e</sup> pilier, y compris celles de libre passage (≠ prestations du 3<sup>e</sup> pilier A).
- > Après trois retraits partiels, le solde de l'avoir vieillesse doit être versé sous forme de rente.

## 2. Retraite partielle

---

- > En matière fiscale, en cas de retrait partiel des prestations de vieillesse sous forme de capital, les conditions cumulatives suivantes doivent être remplies:
  - > Réduction **durable** de salaire (c'est-à-dire qu'il doit s'écouler au moins 365 jours entre deux phases de retraite partielle).
  - > Le premier retrait partiel doit représenter **au moins 20%** de la prestation de vieillesse (art. 13a al. 3 LPP).
  - > La part de la prestation de vieillesse perçue avant l'âge de référence réglementaire ne peut pas dépasser celle de la réduction du salaire (p. ex. baisse de salaire de 20% → retrait de 20% du capital vieillesse, art. 13b al. 1 LPP). Au-delà de l'âge de référence atteint, la part de la prestation de vieillesse perçue peut dépasser celle de la réduction du salaire. Une éventuelle évasion fiscale demeure toutefois réservée.

# 3. Indemnité de départ

---

- > En principe, l'indemnité de départ constitue un revenu provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail imposable de manière ordinaire avec les autres revenus (art. 18 al. 1 LICD et art. 17 al. 1 LIFD).
- > Toutefois, l'indemnité de départ ayant un caractère de prévoyance est imposée séparément au barème applicable aux prestations de prévoyance (art. 18 al. 2 avec renvoi à l'art. 39 LICD et art. 17 al. 2 avec renvoi à l'art. 38 LIFD).
- > Sous certaines conditions, l'indemnité de départ sans caractère de prévoyance peut être imposée au taux dit de la rente (taux périodisé).

# 3. Indemnité de départ

---

- > Conformément à la [Circulaire AFC n°1 du 3 octobre 2002](#) relative aux indemnités de départ et versements de capitaux de l'employeur, les indemnités de départ ont un caractère de prévoyance lorsqu'elles sont destinées exclusivement et irrévocablement à atténuer les conséquences financières découlant des risques liés à la vieillesse, à l'invalidité et au décès. Sur le plan fiscal, les conditions suivantes sont remplies:
  - > Le contribuable quitte l'entreprise dès qu'il a 55 ans révolus.
  - > L'activité lucrative (principale) est définitivement abandonnée ou doit l'être (≠ inscription au chômage).
  - > Une lacune future dans la prévoyance (déterminée par l'institution de prévoyance) découlant de la cessation prématurée de l'activité lucrative.

# 3. Indemnité de départ

---

- > Les indemnités de départ à caractère de prévoyance doivent être déclarées au chiffre 4 (prestations en capital) du certificat de salaire en indiquant la nature du versement (indemnité de départ à caractère de prévoyance).
- > En cas de maintien de la prévoyance (art. 47a LPP), l'imposition de l'indemnité de départ au barème de la prévoyance n'est pas possible dans la mesure où il n'y a pas de sortie de l'institution.

# 3. Indemnité de départ

---

- > L'employeur peut payer l'indemnité de départ directement à l'institution de prévoyance de l'entreprise uniquement aux conditions suivantes:
  - > Un rapport de travail existe encore.
  - > Le règlement de prévoyance prévoit un tel rachat.
  - > Une lacune dans la prévoyance existait déjà au moment de quitter l'entreprise.
  - > Une lacune future dans la prévoyance intervient au moment de quitter l'entreprise et son institution de prévoyance.
- > En cas de versement par l'employeur directement à l'institution de prévoyance, le paiement est neutre fiscalement. L'indemnité de départ doit néanmoins figurer dans le certificat de salaire:
  - > Sous chiffre 4 (prestations en capital avec indication de la nature et montant brut)
  - > Sous chiffre 10.2. (cotisations pour le rachat – montant brut) afin que le contribuable puisse faire valoir fiscalement le rachat (blocage 3 ans).

# 3. Indemnité de départ

---

- > S'agissant d'une indemnité de départ sans caractère de prévoyance, elle peut être imposée avec les autres revenus mais au taux dit de la rente pour autant que les conditions cumulatives suivantes soient remplies:
  - > La résiliation des rapports de travail a lieu après l'âge de 55 ans révolus.
  - > L'indemnité de départ correspond à un multiple du revenu annuel de l'activité professionnelle, et en tout cas à plus d'un salaire annuel.
  - > Aucune nouvelle activité professionnelle n'est entreprise ou le revenu d'une nouvelle activité professionnelle est nettement inférieur à celui obtenu jusqu'alors.
  - > L'indemnité de départ n'a pas été négociée dans le cadre d'une convention de départ conclue entre l'employeur et l'employé (exception: licenciement collectif).

# 4. Maintien de la prévoyance après l'âge de 58 ans dans l'ancien plan de prévoyance

---

- > L'assuré qui, après avoir atteint l'âge de 58 ans, cesse d'être assujéti à l'assurance obligatoire en raison de la **dissolution des rapports de travail par l'employeur** peut demander à son ancienne institution de prévoyance le maintien de la prévoyance dans la même mesure (art. 47a al. 1 LPP).
- > Les cotisations y relatives sont déductibles fiscalement (art. 34 al. 1 let. d LICD et art. 33 al. 1 let. d LIFD) jusqu'à l'âge ordinaire de référence.
- > En cas de convention de départ entre l'employeur et l'employé, le maintien de la prévoyance est possible si la résiliation des rapports de travail émane de l'employeur.

# 4. Maintien de la prévoyance après l'âge de 58 ans dans l'ancien plan de prévoyance

---

- > Les rachats d'années d'assurance sont possibles et déductibles aux mêmes conditions que les assurés qui sont encore employés.
- > L'article 47a al. 6 LPP prévoit qu'en cas de maintien de l'assurance durant plus de deux ans, les prestations sont versées sous forme de rente. Par ailleurs, le versement anticipé en vue de l'acquisition d'un logement pour ses propres besoins ne sont plus possibles.

# 5. Rachats dans le 3<sup>e</sup> pilier A

---

- > Dès le 1<sup>er</sup> janvier 2025, possibilité pour les salariés et les indépendants de procéder à un rachat dans le 3<sup>e</sup> pilier A (art. 7a OPP 3) pour autant que les trois conditions cumulatives suivantes soient réunies :
  - > Ils n'ont pas versé toutes les cotisations maximales admises pour eux au cours des dix années précédant le rachat ;
  - > Ils avaient le droit de verser les cotisations au cours des années concernées par le rachat, et
  - > Ils versent intégralement la cotisation admise pour eux au cours de l'année où le rachat est effectué (année de rachat)
- > Le montant maximum du rachat équivaut à la « petite déduction »
- > Premier rachat possible en 2026 pour 2025 uniquement, c'est-à-dire pas de rachat pour les années antérieures à l'entrée en vigueur de l'article 7a OPP 3

# 6. Pour en savoir plus

---

- > [Calculette](#) à disposition sur le site du SCC pour estimer la charge fiscale liée aux prestations en capital.
- > [Bulletins de la prévoyance professionnelle](#) publiés par l'OFAS qui compile des indications et prises de position de l'OFAS ainsi que de la jurisprudence sur la fiscalité
- > Ouvrage [Prévoyance et impôts](#) publié par la Conférence suisse des impôts (CSI) qui regroupe des cas d'utilisation structurés par thème donnent un aperçu unique des questions fiscales dans le domaine de la prévoyance vieillesse

# Questions / discussion

---



# Nouveautés fiscales

---

- > **LEADS (Loi fédérale sur l'échange automatique de renseignements concernant les données salariales)**
- > **Imposition du télétravail**

# Contexte

---

- > Accord entre CH et I relatif à l'imposition des frontaliers applicable dès le 1.1.24 qui prévoit un échange automatique et réciproque de renseignements pour l'imposition des frontaliers dans leur Etat de résidence (ne concerne que GR, TI et VS)
- > Avenant modifiant la CDI entre CH et F relatif à l'imposition du télétravail. Il instaure un échange automatique et réciproque de renseignements pour l'imposition des employés résidents de l'un des Etats contractants qui travaillent pour un employeur situé dans l'autre Etat contractant (entrera vraisemblablement en vigueur au 1.1.26)
- > la mise en œuvre de ces échanges nécessite une base légale en droit interne → la LEADS comble cette lacune
- > Elle devrait entrer en vigueur en 2026
- > Il s'agit encore d'un avant-projet raison pour laquelle elle n'est pas abordée plus avant pour l'instant

# Contexte

---

- > LF sur l'imposition du télétravail dans le contexte international qui entre en vigueur le 1.1.25 selon décision du CF le 16.10.24
- > Cette LF modifie aussi la LHID et ces nouvelles dispositions s'appliquent dès le 1.1.25 aussi au niveau cantonal, même si elles ne figurent pas (encore) dans la LICD
- > Modification de l'ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'IFD

# Imposition du télétravail

---

- > Si une CDI ou un accord sur l'imposition des frontaliers attribue le droit d'imposer à la Suisse, mais que le travail n'est pas effectué physiquement sur son territoire, la Suisse ne peut en principe pas imposer (lacune du droit en vigueur avant le 1.1.25)
- > Introduction d'un nouvel art. 5, al. 1, let. a bis, LIFD et art. 4, al. 2, let. a bis, LHID :
  - > Les PP qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt en raison du rattachement économique lorsque :
    - > Elle exerce une activité lucrative dépendante pour un employeur ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable dans le canton, et un droit d'imposition sur les revenus de l'activité lucrative exercée à l'étranger est accordé à la Suisse en vertu de l'accord fiscal international applicable conclu avec l'Etat limitrophe concerné

# Imposition du télétravail

---

- > Modification des dispositions relatives à l'impôt à la source qui permet d'imposer à la source les revenus du télétravail réalisés hors de Suisse (art. 91 LIFD et art. 35, al. 1, let. a bis et h LHID)
- > Introduction de dispositions portant sur l'obligation d'attester :
  - > Art. 127 al. 3, LIFD et art. 43, al. 1 bis, LHID: en cas de départ en cours d'année d'un travailleur frontalier, semainier, résident de courte durée domicilié à l'étranger, l'ancien employeur doit, au moment de la fin des rapports de travail, lui délivrer, s'il en fait la demande, une attestation contenant les données pertinentes relatives à l'activité lucrative dépendante nécessaires à l'application de l'accord fiscal international concerné

# Imposition du télétravail

---

- > Art. 129, al. 1, let. e LIFD et 45 al. 1, let. f et al. 2 LHID : Doivent produire une attestation à l'autorité de taxation pour chaque période fiscale :
  - > Les employeurs, sur les données salariales relatives aux travailleurs imposés à la source, pour lesquels un accord fiscal international prévoit l'échange automatique international de renseignements sur ces données.
  - > Un double de l'attestation doit être adressé au contribuable

# Imposition du télétravail

---

- > Introduction d'un art. 5a dans l'ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'IFD (attestation en cas de résiliation en cours d'année des rapports de travail des employés domiciliés en France) :
  - > En cas de résiliation en cours d'année des rapports de travail d'un employé domicilié en France, l'employeur concerné lui délivre sur demande l'attestation visée à l'art. 127, al. 3, LIFD. L'attestation doit contenir les informations suivantes :
    - a. nom, prénom et adresse de l'employé au moment du départ
    - b. période de l'assujettissement limité pendant l'emploi au cours de l'année civile
    - c. taux d'occupation moyen, en pour cent, au cours de la période visée à la let. b

# Imposition du télétravail

---

- d. nombre de jours de travail liés à des missions temporaires réalisées dans l'État du domicile au cours de la période visée à la let. b
  - e. nombre de jours de travail liés à des missions temporaires réalisées dans des États tiers au cours de la période visée à la let. b
  - f. nombre de jours de télétravail ou taux de télétravail, en pour cent, sans prise en compte des missions temporaires visées aux let. e et f, dans l'État du domicile au cours de la période visée à la let. b
  - g. nombre de nuitées en Suisse pour les employés soumis à l'accord du 11 avril 1983 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers
- > Cf. commentaire de la modification de l'Ordonnance du DFF pour plus d'informations

# Nouveautés fiscales



## Modifications de la LICD

# Vue d'ensemble des modifications

---

1. Flexibilisation de l'imposition des rentes viagères
2. Abrogation de l'impôt minimum
3. Imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes
4. Secret fiscal pour les paroisses
5. Notification électronique
6. Publication dans la Feuille officielle
7. Attestation des caisses de chômage

# 1. Flexibilisation de l'imposition des rentes viagères

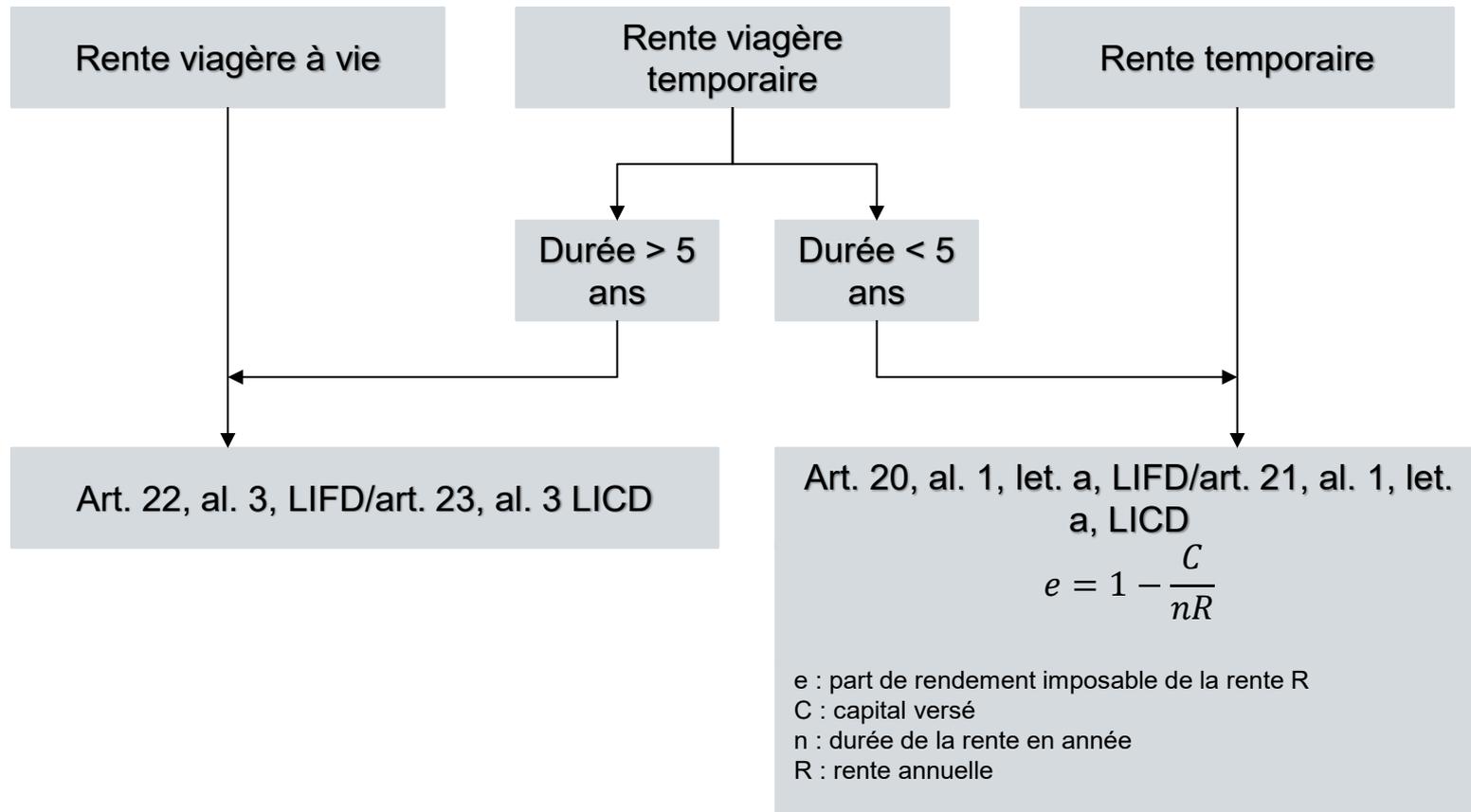
---

# Généralités

---

- > Actuellement: rentes viagères imposées à raison de 40%  
→ surimposition
- > Modifications de la LIFD et LHID afin de flexibiliser la part imposable des revenus de rentes viagères;
- > Adaptation du droit cantonal:
  - > Imposition des prestations des assurances de rentes viagères et celles des rentes viagères et des contrats d'entretien viager à concurrence de leur part de rendement;
  - > Distinction entre rentes viagères temporaires ( $\leq 5$  ans) et rentes viagères à vie;
  - > Adaptation de la déduction accordée au débirentier pour la composante de rendement.

# Imposition de la rente viagère



# Imposition en cas de restitution ou de rachat

---

- > La pratique en vigueur ne change pas
- > Seule la base de calcul est déterminée selon les nouvelles dispositions
- > Restitution en cas de décès:
  - > la part de rendement imposable à l'impôt sur le revenu (c/o le bénéficiaire) est déterminée selon les nouvelles règles
  - > La part considérée comme remboursement du capital et imposable au dernier domicile du défunt est déterminée selon les nouvelles règles

# Calcul du rendement imposable

---

- > Prestations provenant d'assurances de rentes viagères soumises à la LCA
  - > Part de rendement imposable =  $\left[ 1 - \frac{(1+m)^{22} - 1}{22m(1+m)^{23}} \right] * 100\%$
  - > Si m est nul ou négatif, la part de rendement est de 0%)
- > Cf. le site internet : <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/impot-federal-direct/baremes-fiscaux/assurances-de-rentes-viageres.html>
- > m est le taux d'intérêt technique maximal défini conformément à l'art. 36, al. 1, de la LSA qui est applicable à la conclusion du contrat. Ce taux est déterminant pendant toute la durée du contrat

# Calcul du rendement imposable

## > Exemple:

- > Un contribuable touche une prestation de rente garantie de CHF 20'000 conformément à un contrat de de rente viagère conclu en 2015

État : 16 décembre 2024

Année de la conclusion du contrat	Taux d'intérêt technique max. selon art. 36 al. 1 LSA	Part de rendement imposable - prestations garanties (arrondi)	Part de rendement imposable - prestations excédentaires
2015	1.25%	14%	70%
2016	0.50%	6%	70%
2017	0.05%	1%	70%

Imposition à concurrence de 14%, soit CHF 2'800

# Calcul du rendement imposable

---

- > Prestations provenant d'assurances de rentes viagères étrangères, de contrats de rentes viagères ou de contrat d'entretien viager
  - > Part de rendement imposable =  $\left[1 - \frac{(1+r)^{22}-1}{22r(1+r)^{23}}\right] * 100\%$
  - > Si r est nul ou négatif, la part de rendement est de 0%)
- > r est le rendement annualisé des obligations émises par la Confédération pour une période de 10 ans au cours de l'année fiscale concernée et des 9 années précédentes augmenté de 0.5 point de pourcentage

# Calcul du rendement imposable

---

## > Exemple

- > Un contribuable touche une rente viagère de CHF 20'000 en 2020.
- > Pour 2020 et les 9 années précédentes, les rendements des obligations émises par la Confédération pour une période de 10 ans étaient les suivants (selon la BNS) :

2011	1,47 %
2012	0,65 %
2013	0,95 %
2014	0,69 %
2015	-0,07 %
2016	-0,36 %
2017	-0,07%
2018	0,03 %
2019	-0,49%
2020	-0,52 %
Rendement annualisé 2011-2020	0,23 %
Rendement annualisé 2011-2020 augmenté de 0,5 point %	0,73 %

# Calcul du rendement imposable

---

- > En injectant 0.73% dans la formule  $\left[1 - \frac{(1+r)^{22}-1}{22r(1+r)^{23}}\right] * 100\%$  , on obtient 9%
- > La rente de CHF 20'000 doit être imposé à hauteur de 9%, soit à hauteur de CHF1'800
- > L'AFC publiera chaque année une liste des parts imposables actuelles au sens de l'al. 22 al. 3 let. c, LIFD et des rendements annualisés des obligations de la Confédération à 10 ans (a priori pas encore publié au moment de la rédaction du PPT)

# Imposition des prestations excédentaires

---

- > Quote-part imposable fixée de façon forfaitaire à 70%.

# Déduction c/o le débirentier

---

- > Rente viagère dans le domaine privé
  - > Art. 33, al. 1, let. b, LIFD/art. 34, al. 1, LICD → le débirentier peut déduire la composante de rendement, mais pas la composante de remboursement de capital
- > Rente viagère dans le domaine commercial
  - > La réglementation ci-dessus ne s'applique pas. C'est la VA de la rente qui doit être comptabilisée

# Obligation d'attester

---

- > Les assureurs doivent fournir pour les assurances de rentes viagères (art. 127, al. 1, let. c, LIFD/art. 160, al. 1, let. c LICD) une attestation sur :
  - > L'année de la conclusion du contrat
  - > Le montant de la rente viagère garantie
  - > Sur la part totale du rendement imposable au sens de l'art. 22, al. 3 LIFD
  - > Les prestations excédentaires et la part de rendement provenant de ces prestations au sens de l'art. 22, al. 3, let. b, LIFD

## 2. Abrogation de l'impôt minimum

---

- > Impôt minimum inconstitutionnel selon arrêt du TC de janvier 2024 du fait de la violation des principes de:
  - > L'universalité de l'impôt (barème spécifique pour certains contribuables à revenu modeste sans prise en considération des déductions sociales);
  - > L'imposition selon la capacité économique (vise de manière uniforme des contribuables ayant des revenus très différents).

# 3. Imposition réduite du capital dans le cadre de prêts intragroupes

---

- > Avec RFFA, les cantons ont la possibilité de mettre en œuvre une imposition réduite du capital propre afférent aux droits de participations, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe (prêts intragroupes);
- > Le canton de Fribourg avait uniquement introduit l'imposition réduite pour les droits de participations ainsi que les brevets et droits comparables;
- > Etend l'imposition réduite du capital afférent aux prêts intragroupes afin:
  - > d'améliorer l'attractivité du canton;
  - > de conserver les sociétés à Fribourg (et les recettes fiscales liées);
  - > d'assurer la sécurité juridique à long terme pour les sociétés concernées.

# 4. Secret fiscal pour les paroisses

---

- > La loi sur les relations entre les communautés confessionnelles et l'Etat permet aux paroisses de prélever l'impôt ecclésiastique (LRCCE);
- > Dans ce contexte, les collaborateurs des paroisses ont accès à des données couvertes par le secret fiscal (secret de fonction qualifié);
- > Contrairement à la LICo, qui renvoie à la LICD pour les autorités fiscales communales, la LRCCE ne prévoit pas de dispositions particulières en lien avec le secret fiscal;
- > Ancrage dans la LICD de l'obligation de garder le secret pour les paroisses.

# 5. Notification électronique

---

- > Procédures électroniques en matière d'impôt introduites dans la LICD et la LHID;
- > Adaptation du droit cantonal:
  - > Possibilité pour le contribuable de recevoir les décisions de l'autorité fiscale sous forme électronique, sous réserve de son consentement préalable expresse et écrit;
  - > Modification terminologique («courrier normal» remplacé par «courrier postal»).

# 6. Publication dans la Feuille officielle

---

- > Modifications au 1<sup>er</sup> janvier 2024 de la loi sur la publication des actes législatifs et de la Feuille officielle avec pour conséquence la gratuité et le libre accès à la Feuille officielle (FO) sur internet, le format électronique faisant désormais foi;
- > Afin de respecter le secret fiscal, les publications dans la FO indiquent:
  - > Le nom de l'autorité qui a rendu la décision (SCC ≠ secteur);
  - > Les impôts concernés;
  - > La ou les période(s) fiscale(s) concernée(s);
  - > Les voies de droit;
  - > La précision que le dossier complet peut être consulté au SCC.

# 7. Attestation des caisses de chômage

---

- > A la suite de la révision partielle de la loi sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (LACI), les cantons ont la possibilité d'obtenir directement des caisses de chômage les attestations relatives aux prestations versées;
- > Transmission des décomptes de prestations par les caisses de chômage au SCC via la procédure unifiée de communication des salaires (PUCS/ELM).

# Questions

---



# Jurisprudence : actualités

---

avec la participation de Marc Sugnaux,  
Président de la Cour fiscale du Tribunal  
cantonal

# Sommaire

---

1. Frais d'entretien d'immeuble: date déterminante pour la déduction ([ATF 9C 500/2023](#))
2. Abrogation de l'impôt minimal ([604 2022 29+31](#))
3. Impôt sur la fortune: soustraction d'impôt et rappel d'impôt ([604 2023 34+35+61+62](#))
4. Impôt anticipé: déchéance du droit au remboursement ([604 2023 44](#))
5. Impôt sur le revenu: règles procédurales dans le cadre de la taxation d'office ([604 2023 109+110](#) / [604 2023 90+91](#) / [604 2024 128/129](#))
6. Impôt sur le revenu: imposition d'une rente pour enfant majeur ([604 2024 4+5](#))
7. Impôt à la source: responsabilité du débiteur de l'impôt ([604 2023 106](#))
8. Si vous en voulez encore plus...

# 1. Frais d'entretien: date déterminante pour la déduction

---

- > Arrêt présenté lors de la séance des fiduciaires du 8 février 2024 ([TC FR 604 2023 11+12](#))
- > Rejet du recours par le TF et confirmation de la décision du TC, à savoir que la date du paiement des frais d'entretien, y compris acomptes, est déterminante pour la déductibilité.

## 2. Abrogation de l'impôt minimal

---

- > Prélèvement de l'impôt minimal de Fr. 50.- (art. 37 al. 5 LICD) non conforme aux principes constitutionnels de:
  - > L'universalité de l'impôt car introduction d'un barème spécifique pour certains contribuables uniquement;
  - > La capacité économique vu son caractère dégressif et le fait qu'il touche des contribuables dont le revenu net est insuffisant pour assumer leur minimum vital.
- > Suspension du prélèvement de l'impôt minimal de Fr. 50.- par le SCC depuis fin janvier 2024;
- > Abrogation de l'article 37 al. 5 LICD au 1<sup>er</sup> janvier 2025 (modification LICD).

# 3. Impôt sur la fortune: soustraction d'impôt et rappel d'impôt

## > Etat de fait:

- > Les contribuables sont domiciliés dans le canton de Fribourg.
- > Dans le cadre de l'échange automatique de renseignements (EAR), le SCC a eu connaissance de capitaux (env. € 204'000.-) détenus par les contribuables auprès d'établissements bancaires et d'assurances-vie au Portugal qui n'avaient pas été déclarés.
- > Le SCC a requis des contribuables qu'ils fournissent des explications et produisent les attestations y relatives pour les années 2010 à 2020.
- > Des informations détaillées sur ces avoirs ont été transmises aux contribuables au cours de la procédure.
- > En l'absence de réponse des contribuables, une procédure en soustraction et en rappel d'impôt a été ouverte par le SCC.

# 3. Impôt sur la fortune: soustraction d'impôt et rappel d'impôt

---

## > Etat de fait:

- > Les contribuables ont invoqué qu'ils ne disposaient pas de fortune au Portugal qui serait imposable en Suisse. Ils ont en outre fait savoir au SCC qu'ils disposaient d'un peu de capital mais pas de fortune, ceci afin de faire face aux vicissitudes de la vie.
- > Dans le cadre du recours au TC, les contribuables font valoir que le SCC n'est pas en droit d'imposer les éléments de leur fortune mobilière se trouvant au Portugal. Ils ont par ailleurs renoncé à leur droit d'être entendus oralement lors d'une séance de débats.

# 3. Impôt sur la fortune: soustraction d'impôt et rappel d'impôt

## > Considérants:

- > Assujettissement illimité en raison du rattachement personnel (domicile)
  - Actifs mobiliers et immobiliers (fortune nette) en Suisse et à l'étranger imposables dans le canton de Fribourg, à l'exception des biens immobiliers sis au Portugal (art. 22 al. 2 CDI CH-PT).
- > Procédure de rappel d'impôt lorsque
  - > des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir
  - > une absence de taxation ou une taxation entrée en force incomplète (art. 192 al. 1 LICD).

# 3. Impôt sur la fortune: soustraction d'impôt et rappel d'impôt

## > Considérants:

### > Procédure de taxation mixte, i.e. collaboration entre

> L'autorité fiscale: établissement des éléments de fait et de droit, contrôle de la déclaration d'impôt et investigations nécessaires; possibilité d'effectuer une taxation d'office si le contribuable ne remplit pas ses obligations fiscales.

> Le contribuable: déclaration d'impôt conforme à la vérité et complète à laquelle sont joints les documents nécessaires pour assurer une taxation exacte et complète.

### > Fardeau de la preuve:

> L'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation.

> Le contribuable doit prouver les faits qui diminuent ou suppriment la dette.

# 3. Impôt sur la fortune: soustraction d'impôt et rappel d'impôt

## > Considérants:

### > En l'espèce,

- > Les recourants ne contestent pas disposer de fortune au Portugal, dont l'existence est corroborée par les données EAR.
- > Le droit interne suisse permet d'imposer la fortune détenue par les recourants.
- > Conformément à l'article 22 al. 4 CDI CH-PT, les comptes bancaires et assurances-vie (autres éléments de fortune) situés au Portugal sont imposables en Suisse en tant que fortune mobilière.
- > Sous l'angle procédural, le TC considère que le SCC a suffisamment motivé sa décision et apporté la preuve de la détention des actifs au Portugal tandis que les recourants n'ont pas fourni la preuve des faits allégués.

# 3. Impôt sur la fortune: soustraction d'impôt et rappel d'impôt

## > Considérants:

- > Il y a soustraction fiscale lorsque le contribuable, intentionnellement ou par négligence (condition subjective), fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée, alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète (condition objective). Il est puni de l'amende (art. 220 al. 1 LICD).
- > En l'espèce, les conditions objective (non-imposition des avoirs au Portugal) et subjective (recourants ont déterminé les éléments qu'ils souhaitaient ou non déclarer avec pour conséquence des déclarations d'impôt inexactes) sont remplies.
- > Le TC FR a par conséquent rejeté le recours.

# 4. Impôt anticipé: déchéance du droit au remboursement

## > Etat de fait:

- > Les époux, domiciliés dans le canton de FR, sont uniques détenteurs des parts sociales d'une société D., dont le siège est en Valais.
- > Monsieur est unique associé et gérant de la société D.
- > Les conjoints détiennent par ailleurs des actions de la société F., dont la valeur fiscale a été fixée à Fr. 0.- par le SCC, et déclarées pour Fr. 0.- par les époux.
- > Monsieur a vendu à la société D. 227 actions de la société F. pour un prix de Fr. 150'000.-.
- > Au vu du surendettement de la société F., le SCC a considéré ce prix de vente comme surévalué. Ainsi, une valeur de Fr. 1.- a été retenue pour l'apport et la différence (Fr. 149'999.-) a été considérée comme une distribution dissimulée de bénéfice ainsi que comme prestation appréciable en argent s'agissant du couple.

# 4. Impôt anticipé: déchéance du droit au remboursement

## > Etat de fait:

- > La société F. n'ayant pas contesté la décision de taxation, celle-ci est entrée en force.
- > Elle a déclaré à l'AFC au moyen du formulaire 102 la distribution dissimulée de dividende de Fr. 149'999.- et s'est acquittée de l'impôt anticipé dû de Fr. 52'499,65.
- > Les époux ont alors demandé le remboursement de l'impôt anticipé.
- > Le SCC a refusé ledit remboursement aux motifs que la prestation appréciable en argent n'avait pas été déclarée spontanément par les époux et que cette omission ne résultait pas d'une négligence.
- > Dans leur recours, les contribuables font valoir que le montant de Fr. 150'000.- pour l'acquisition des actions de la société F. était justifié et qu'ils n'ont pas commis de négligence du fait qu'ils avaient déclaré la prestation appréciable en argent.

# 4. Impôt anticipé: déchéance du droit au remboursement

## > Considérants:

- > Conformément à l'article 23 al. 1 LIA, celui qui, contrairement aux prescriptions légales, ne déclare pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu.
- > La jurisprudence considère qu'un revenu est réputé «déclaré» en temps utile lorsque la déclaration en question est spontanée, c'est-à-dire qu'elle procède d'une initiative du contribuable lui-même et n'est pas la conséquence d'une intervention de l'autorité fiscale.

# 4. Impôt anticipé: déchéance du droit au remboursement

## > Considérants:

- > Le contribuable conserve son droit au remboursement si le non-respect de l'obligation fiscale résulte d'une négligence et si, alors que la décision de taxation n'est pas entrée en force, les prestations non déclarées en temps utile sont annoncées ultérieurement par le contribuable ou sont prises en compte par l'autorité fiscale de son propre chef (art. 23 al. 2 LIA).
- > Se pose alors la question de savoir si l'omission est intentionnelle (i.e. il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient du caractère erroné ou incomplet des informations fournies) ou par négligence (i.e. lorsque le contribuable, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte).

# 4. Impôt anticipé: déchéance du droit au remboursement

## > Considérants:

- > En l'espèce, les recourants ont annoncé la distribution dissimulée de bénéfice qu'après le contrôle de la société par le SCC.
- > La déclaration résulte d'une intervention de l'autorité fiscale et ne peut dès lors pas être considérée comme spontanée au sens de l'article 23 al. 1 LIA.
- > Le TC FR a par ailleurs considéré que l'omission de déclarer cette prestation constituait un comportement intentionnel ( $\neq$  négligence) du fait que les recourants ne pouvaient qu'être conscients que le prix de Fr. 150'000.- pour la vente des actions était surévalué au vu de la valeur de Fr. 0.- annoncée dans leur déclaration d'impôt, et que la transaction concernée remplissait les conditions d'une prestation appréciable en argent.

# 4. Impôt anticipé: déchéance du droit au remboursement

---

## > Considérants:

- > La déclaration, à l'AFC, par la société via le formulaire 102 de la prestation imposable au titre de l'impôt anticipé n'est pas déterminante dans la mesure où la négligence doit porter sur l'omission des contribuables de déclarer le revenu.
- > Le TC FR a par conséquent rejeté le recours.

# 5. Impôt sur le revenu: procédure dans le cadre de la taxation d'office (604 2023 109+110)

## > Etat de fait:

- > A défaut de déclaration d'impôt déposée, le contribuable a été taxé d'office par le SCC sur un revenu imposable de l'ordre de Fr. 96'000.- (IC) et une fortune imposable de Fr. 127'000.-.
- > Dans le délai de 30 jours, il a formé réclamation contre l'avis de taxation et a déposé, le même jour, une déclaration d'impôt par voie électronique avec un revenu imposable d'environ Fr. 49'000.-, resp. une fortune de Fr. 0.-. Il a indiqué en outre avoir changé d'adresse.
- > Le SCC a sollicité la production de pièces justificatives supplémentaires (PJ) en lien avec des déductions revendiquées. Une mise en demeure a été envoyée par le SCC à la nouvelle adresse du contribuable.
- > Le recourant a informé le SCC qu'il n'avait jamais reçu la demande initiale de PJ et a précisé que les documents demandés avaient déjà été transmis par voie électronique lors du dépôt de sa déclaration.

# 5. Impôt sur le revenu: procédure dans le cadre de la taxation d'office (604 2023 109+110)

---

## > Etat de fait:

- > Le SCC a considéré la réclamation irrecevable au motif que le contribuable n'avait pas produit les documents supplémentaires dans le délai imparti.
- > Dans son recours, le contribuable conclut à l'annulation de la décision sur réclamation du SCC ainsi qu'à l'entrée en matière sur sa réclamation. Il fait en particulier valoir que tous les documents, y compris certains qui n'avaient pas été exigés par le SCC, avaient été transmis par voie électronique, mais également par pli recommandé.

# 5. Impôt sur le revenu: procédure dans le cadre de la taxation d'office (604 2023 109+110)

## > Considérants:

- > Le SCC effectue la taxation d'office (TO) sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne puissent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Il peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (art. 164 al. 2 LICD).
- > Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 176 al. 3 LICD)  
→ en raison de la nature particulière de la TO, obligation qualifiée de motiver et de fournir la preuve pour le contribuable qui constitue une condition de recevabilité de la réclamation.

# 5. Impôt sur le revenu: procédure dans le cadre de la taxation d'office (604 2023 109+110)

## > Considérants:

- > La réclamation dans le cadre d'une TO doit exposer les faits de manière circonstanciée et indiquer les moyens de preuve pour l'état de fait tel qu'il est allégué par le contribuable.
- > La motivation d'une réclamation contre une taxation d'office résulte en règle générale du dépôt subséquent de la déclaration d'impôt. D'autres moyens de preuve que la déclaration peuvent toutefois être apportés.
- > En l'espèce, le TC FR admet que le recourant a déposé sa déclaration d'impôt, accompagnée de pièces justificatives (produites à l'appui du recours mais également transmises au SCC lors de la réclamation), par voie électronique. Il a transmis, du moins en partie, les PJ supplémentaires requises par le SCC.

# 5. Impôt sur le revenu: procédure dans le cadre de la taxation d'office (604 2023 109+110)

## > Considérants:

- > Le TC FR conclut qu'à l'exception de certains intérêts passifs et de versements sur un compte de 3<sup>e</sup> pilier A, le recourant a démontré l'inexactitude manifeste de la TO.
- > Il reconnaît que la réclamation remplissait d'emblée les exigences procédurales accrues quant à sa motivation puisque la déclaration d'impôt déposée et les pièces produites ont permis de lever l'incertitude sur les éléments imposables.
- > Par conséquent, le recours est admis et la décision est renvoyée au SCC pour qu'il statue sur la réclamation et procède à la taxation ordinaire (≠ TO) du contribuable.

# 6. Impôt sur le revenu: imposition d'une rente pour enfant majeur (brève présentation)

## > Etat de fait:

- > Divorcé et père de deux enfants encore en formation, le contribuable est au bénéfice d'une rente AVS et reçoit pour ses enfants une rente pour enfant de l'AVS ainsi qu'une rente pour enfant de vieillesse de la prévoyance professionnelle, toutes deux versées directement aux enfants selon le jugement de divorce.
- > Du fait de leur paiement en mains de l'enfant majeur, le contribuable n'a pas déclaré ces rentes considérant que l'enfant majeur était imposable sur ces rentes.
- > Au terme de la procédure de réclamation, le SCC a considéré que les rentes AVS pour l'enfant majeur n'étaient pas imposables auprès de son père (mais de l'enfant majeur) en raison de l'article 71<sup>ter</sup> al. 3 RAVS mais que les rentes pour enfant du 2e pilier étaient des revenus imposables du père en sa qualité d'ayant droit en l'absence de base légale.
- > Le contribuable a déposé un recours contre cette décision du SCC.

# 6. Impôt sur le revenu: imposition d'une rente pour enfant majeur (brève présentation)

## > Considérants:

- > Le TC FR a considéré que dans le cas où l'enfant majeur demande que la **rente AVS** lui soit versée directement comme l'y autorise l'article 71<sup>ter</sup> al. 3 RAVS, le revenu doit être attribué et imposé auprès de l'enfant majeur et non auprès de l'ayant droit (en l'espèce, le père).
- > Le traitement fiscal de la **rente AVS** pour enfant est déterminé en fonction de son bénéficiaire.
- > La législation en matière de prévoyance professionnelle (ainsi que le règlement de la caisse de pension en l'espèce) ne comprenant pas de disposition analogue à l'article 71<sup>ter</sup> al. 3 RAVS, la **rente de prévoyance** pour enfant est imposable auprès de l'ayant droit.
- > Le recourant peut toutefois prétendre à la déduction sociale pour enfant.
- > Le recours est ainsi admis en ce qui concerne la rente AVS pour enfant, mais rejeté pour le surplus.

# 7. Impôt à la source: responsabilité du débiteur de l'impôt (brève présentation)

## > Etat de fait:

- > Une société a retenu l'impôt à la source (ISO) pour son collaborateur en appliquant le barème C3 (couple marié avec trois enfants).
- > Le SCC a fixé l'ISO selon le barème A0 (personne seule sans enfant à charge).
- > A l'appui de son recours, la société fait valoir que son collaborateur a indiqué qu'il était marié lors de son engagement alors qu'il était séparé. Elle invoque qu'elle ne peut être tenue responsable des fausses déclarations de son employé et requiert que le SCC se retourne directement contre lui.

# 7. Impôt à la source: responsabilité du débiteur de l'impôt (brève présentation)

## > Considérants:

- > Le TC FR rappelle que l'ISO repose sur le principe de l'auto-taxation (≠ impôt sur le revenu perçu selon la procédure de taxation mixte).
- > En l'absence de retenue ou d'une retenue insuffisante, le débiteur de la prestation imposable (DPI) doit s'acquitter de l'ISO dû dans le cadre d'une procédure en paiement complémentaire puis se retourner contre la personne imposée à la source (PIS).
- > La responsabilité du DPI est objective et comprend aussi les fautes ou informations erronées de la part de la PIS ou de tiers. Il incombe au DPI d'établir la situation personnelle de la PIS et de vérifier les renseignements obtenus.
- > Le DPI a des obligations formelles et matérielles liées au rapport juridique d'impôt à la place de la PIS (substitution fiscale).
- > Au vu de la responsabilité objective du DPI, le recours a été rejeté.

## 8. Si vous en voulez encore plus...

---

- > Impôt sur le revenu et la fortune: cession d'un immeuble commercial / passage de la fortune commerciale à la fortune privée / estimation de la valeur vénale ([TC FR 604 2023 63+64](#))
- > Impôt sur le revenu et la fortune: déduction des frais immobiliers / travaux de démolition / interprétation de la loi ([TC FR 604 2024 12+13](#))
- > Soustraction d'impôt et rappel d'impôt ([TC FR 604 2024 46+47](#))
- > Impôt sur le revenu et la fortune: imposition du couple / séparation de fait ([TC FR 604 2024 52+53](#))

# Questions / discussion

---

