

# Séance avec les fiduciaires

---

Présentation du SCC, **jeudi 8 février 2024**

# Thèmes

---

- > Actualités et nouveautés fiscales : tour d'horizon
- > CDI Suisse-France : télétravail et imposition des frontaliers
- > Loi sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATeC) : taxe sur la plus-value
- > Loi sur les faillites frauduleuses : art 43 LP et divers
- > Jurisprudence : actualités
- > Prestations egov
- > Formation continue : rappel

# Actualités et nouveautés fiscales :

—  
tour d'horizon

# Nouveautés fiscales

---

## Coefficients cantonaux de 2023 et 2024

- > Coefficient IR fixé à 96%
- > Coefficient IF fixé à 100%
- > Coefficient ISO (sauf art. art. 71 et 80 LICD), impôt sur le bénéfice et le capital fixé à 100%

# Nouveautés fiscales

---

## Télétravail et (pour rappel) temps partiel

- > Jusqu'à fin 2021, on considérait le télétravail comme une conséquence du Covid et par conséquent on renonçait à corriger les frais d'acquisition du revenu
- > Le télétravail est entré dans les mœurs et la pratique doit s'adapter à cette réalité
- > Par conséquent, dès 2022, le nombre de **jours télétravaillés** ou le **pourcentage d'activité** durant l'année en cause devront être indiqués par le contribuable
- > Les déductions (notamment les frais de déplacement et les frais de repas) ne pourront pas être admises pour les jours télétravaillés ou non travaillés

# Nouveautés fiscales

## Baisse du barème d'imposition des PC (art. 39 LICD) (dès 2023)

LICD 2022	LICD 2023
2% pour les 1 <sup>ers</sup> CHF 40'000	1% pour les 1 <sup>ers</sup> CHF 50'000
3% pour les prochains CHF 40'000	2% pour les prochains CHF 50'000
4% pour les prochains CHF 50'000	3% pour les prochains CHF 50'000
5% pour les prochains CHF 60'000	4% pour les prochains CHF 50'000
6% pour tous les autres montants	5% pour les autres montants

- > Déduction de CHF 10'000 accordée sur les PC versés à des personnes mariées vivant en ménage commun ou à des contribuables veufs, séparés divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou personnes nécessiteuses dont ils assurent l'entretien
- > Toutes les PC acquises durant l'année sont additionnées pour l'imposition
- > PC < CHF 10'000 sont exonérées
- > <https://www.fr.ch/impots/personnes-physiques/calculer-ses-impots>

# Nouveautés fiscales

---

## Mesures qui entrent en vigueur en 2023

- > Suppression de l'intérêt compensatoire
- > Nouvelle déduction sociale pour les parents divorcés, séparés ou non mariés d'un enfant majeur
- > Augmentation de la déduction pour frais de garde à CHF 25'000 au niveau de l'IFD
- > Plafonnement de la déduction des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail à CHF 12'000 (CHF 3'000 à l'IFD)
- > Progression à froid avec indexation de certains montants et ajustement des barèmes

# Nouveautés fiscales

---

## Mesures qui entrent en vigueur en 2024

- > Suppression du plafond mentionné à l'art. 36 al. 1 let. j : déduction sociale correspondant au montant effectivement reçu à titre d'indemnité forfaitaire en matière d'aide et de soin à domicile
- > Correction de plume relative au barème de l'impôt sur la fortune (art. 62 al. 1a): remplacement de CHF 1'000'000 par CHF 1'000'001
- > Création d'une base légale permettant au SCC de tenir à jour un registre des PM (nouvel art. 137a) dans le but d'assurer l'exhaustivité de la taxation. Le registre est alimenté par le RC et le RF (pour les PM ne détenant qu'un immeuble dans le canton). Appariements de données autorisées à des fins d'investigation fiscale

# Nouveautés fiscales

---

## Mesures qui entrent en vigueur en 2024

- > Création d'une base légale permettant au SCC de tenir à jour un registre des immeubles (nouvel art. 137b) dans le but d'assurer l'exhaustivité de la taxation, y compris la taxe sur la plus-value
- > Le registre comporte les immeubles imposés dans le canton, leur VF, leur VL, leur VR et leur VV. Comprend aussi des données relatives aux propriétaires, les charges/droits si pertinents pour déterminer les valeurs précitées. Comprend aussi les informations liées aux frais d'entretien
- > Le registre est alimenté par le RF. Les infos du RF peuvent être utilisées à des fins d'investigations fiscales
- > Le SCC peut aussi obtenir auprès du RF (à titre subsidiaire) les actes notariés déposés au RF si cela est nécessaires pour déterminés les valeurs susmentionnées

# Nouveautés fiscales

---

## Mesures qui entrent en vigueur en 2024

- > Le SCC peut également obtenir, sur demande, des infos liées aux permis de construire octroyés par le SeCA et les valeurs d'assurance de l'ECAB

Le SCC dispose des bases légales lui permettant d'élaborer un registre immeubles. Cela étant, il nous faudra des moyens pour le construire. On vise un horizon de 4 à 7 ans

# Nouveautés fiscales

---

## Mesures qui entrent en vigueur en 2024

- > Introduction d'un nouvel art. 142 al. 2a qui permet au SCC d'obtenir auprès de l'OCN les renseignements relatifs à un véhicule et à son détenteur, y compris renseignements qui figurent sur le permis de circulation
- > Correction du renvoi mentionné à l'art. 194 al. 3 et qui concerne les frais de mesures d'instruction mis à la charge du contribuable dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt
- > Suppression du terme «ou compensatoire» qui figurait encore à l'art. 208 al. 3

# Nouveautés fiscales

---

## Mesures qui entrent en vigueur en 2024

- > Introduction d'un nouvel art. 217 al. 2 qui permet au SCC d'engager une procédure en recouvrement contre l'aliénateur d'un immeuble ne s'acquittant pas de l'impôt résultant d'une vente immobilière

# Nouveautés fiscales

---

## Mesures qui entrent en vigueur en 2024

- > Intérêt moratoire: 3.75% (3% en 2023)
- > Intérêt rémunérateur sur les acomptes: 0.25% (0% en 2023)
- > Intérêt rémunérateur sur les montants payés en trop: 3.75% (3% en 2023)
  
- > Confédération:
  - > Intérêts rémunérateurs sur paiement préalable: 1.25% (0% en 2023)
  - > Intérêt moratoire et sur montant à rembourser: 4.75% (4% en 2023)

# Nouveautés fiscales

---

## Mesures qui entrent en vigueur en 2024

<https://www.fr.ch/dfin/scc/actualites/principales-nouveautes-fiscales-pour-la-periode-fiscale-2023-et-aperçu-des-nouveautes-pour-la-periode-fiscale-2024>

# Questions

---



# CDI Suisse-France



## télétravail et imposition des frontaliers

# Sommaire

---

1. Situation initiale
2. Nouvelle solution
3. En suspens
4. Questions

# 1. Situation initiale

---

## Activité lucrative dépendante dans un contexte international

- > Les conventions contre les doubles impositions prévoient en règle générale que le revenu d'une activité lucrative dépendante est imposable dans l'État où cette activité est physiquement exercée.
- > Avec le développement du télétravail, le droit d'imposer se déplace en quelque sorte de l'État où est situé l'employeur vers l'État de résidence de l'employé.
- > Pour la Suisse, qui est importatrice nette de main-d'œuvre, cette évolution est de nature à entraîner des pertes de recettes fiscales pour l'imposition des personnes physiques.

# 1. Situation initiale

---

## Relation bilatérale franco-suisse

- > Env. 214'000 frontaliers français travaillent en Suisse
- > 2 systèmes en vigueur pour l'imposition du revenu d'une activité lucrative dépendante
  - > régime ordinaire (p.ex. Fribourg) : les rémunérations sont imposables dans l'Etat où le travail est physiquement effectué
  - > régime frontaliers (p.ex. BE, VD, NE) : les rémunérations sont imposables dans l'Etat de résidence avec compensation de 4,5% de la masse salariale brute à l'autre Etat
- > Impôt à la source en France pour tous les salariés depuis 2019. Aussi valable pour les employeurs étrangers si la France dispose d'un droit d'imposition (exception: régime frontaliers avec CH)
- > 2020 à 2022 : accord COVID-19 > le télétravail n'est pas pris en compte aux fins de l'imposition

# 2. Nouvelle solution

---

## Avenant à la CDI

- > Le télétravail jusqu'à 40% du temps de travail **par année civile** compte comme effectué dans le pays de l'employeur
  - > résoud dans la grande majorité des cas le problème de l'impôt à la source français
- > Un échange automatique de renseignements concernant les données salariales est prévu
- > Compensation fixée à 40 % des impôts dus sur les rémunérations versées à raison des activités exercées en télétravail depuis l'État de résidence.

# 2. Nouvelle solution

---

## Accords amiables

- > Le télétravail jusqu'à 40% du temps de travail par année civile ne remet en cause le régime frontaliers (ceci ne concerne pas Fribourg)
- > Transitoire (dès 1.1.2023):
  - > Jusqu'à la date d'entrée en vigueur du nouvel avenant (1.1.2025), le télétravail jusqu'à 40% du temps de travail par année civile compte comme effectué dans le pays de l'employeur
  - > Compensation payée par la Suisse à la France correspondant à 2,3% de l'impôt dû sur les rémunérations versées au titre d'un emploi salarié à des résidents de France

# 2. Nouvelle solution

---

## Conséquences pour les employeurs

- > Obligation de déclarer le % de télétravail pour chaque employé résident en France
  - > en principe une fois par année via ELM ou « Liste récapitulative »
- > Ev. attestation en cas de changement d'employeur en cours d'année

## 2. Nouvelle solution

---

### Conséquences pour les employeurs

- > Risque de responsabilité en cas de dépassement du seuil de 40%
- > Exemple:
  - > 1.1. – 30.6., employeur A, taux d'activité 100%, télétravail 50%, décompte uniquement 50% des jours travaillés en CH
  - > 1.7. – 31.12., employeur B, taux d'activité 100%, pas de télétravail
  - > pour l'année entière, le télétravail représente 25% du temps de travail. Par conséquent, la totalité du salaire réalisé en CH est soumis à l'impôt à la source en CH

# 3. En suspens

---

- > Approbation de l'arrêté fédéral concernant l'approbation et la mise en oeuvre d'un avenant à la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la France par les chambres fédérales
  - > Adoption du message par le Conseil fédéral le 22.11.2023
- > Loi fédérale sur l'imposition du travail mobile dans le contexte international
  - > Modification de la LIFD et LHID (procédure de consultation terminée)
    - > droit d'imposer en Suisse les jours travaillés à l'étranger
    - > obligation pour les employeurs de produire une attestation sur les données salariales si celles-ci sont requises dans le cadre d'un échange de renseignements international
- > LICD
  - > Reprises des modifications apportées à la LHID

# 4. Questions ?

---



# Loi sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATEC) : taxe sur la plus-value



Généralités, bases légales,  
estimation, conséquences pratiques

# Sommaire

---

1. But
2. Historique
3. Base légale
4. Fonctionnement
  - > Processus
  - > Principes de base
  - > Particularités
  - > Méthode d'évaluation
  - > Exemple
5. Incidences fiscales
6. Provision lors de l'aliénation
7. Questions

# 1. But

---

## Double but de la taxe sur la plus-value

> Art. 5 LAT, Al. 1

Le droit cantonal établit un **régime de compensation** permettant de tenir compte équitablement **des avantages et des inconvénients** majeurs qui résultent **de mesures d'aménagement**.

> Avantage : Taxation de 20% de la plus-value

> Désavantage : Indemnité pour compenser les restrictions au droit de la propriété

## 2. Historique

---

- > 1980 : L'art. 5 al. 1 LAT, dispose que le droit cantonal doit établir un régime de compensation
- > 2012 : Révision de la LAT, les cantons sont tenus de légiférer
- > 2018 : Entrée en vigueur de la LATeC fribourgeoise
- > 2020: Une trentaine de décisions de taxation prises par la DAEC
- > 04.2020 : Suspension des processus d'estimation
- > 12.2022 : Approbation de la nouvelle version de la LATeC
- > 10.2023 : Entrée en vigueur de la modification de la LATeC, SCC responsable de la taxation
- > 01.2024: Entrée en vigueur de la ReLATeC

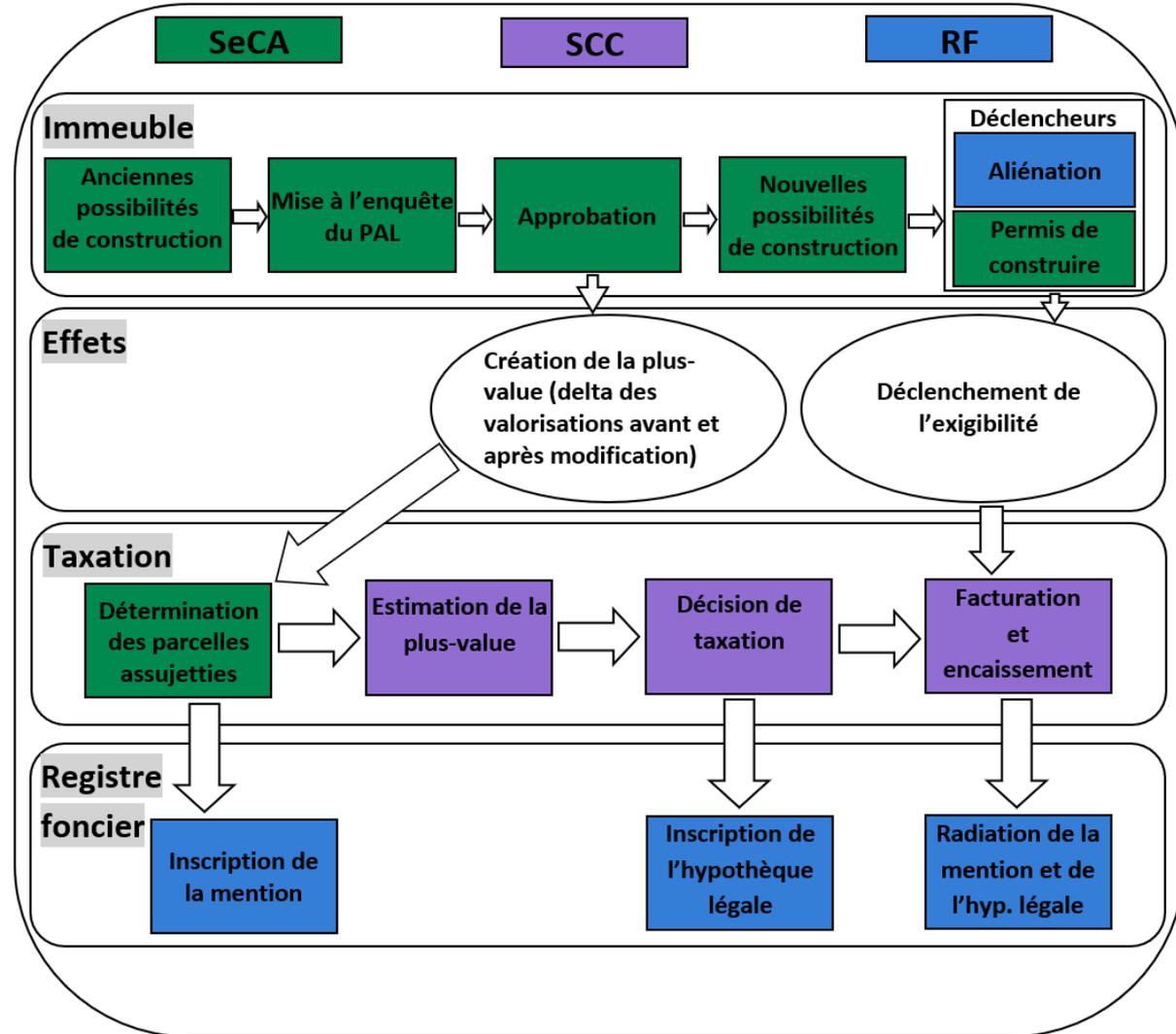
# 3. Bases légales

---

- > RS 700 Loi sur l'aménagement du territoire (LAT)  
Art. 5 LAT : Cadre de base pour établir la législation cantonale
  
- > RSF 710.1 - Loi sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATEC)  
Art. 113a et ss LATEC : Taxe sur la plus-value
  
- > RDF 710.11 - Règlement d'exécution de la loi sur l'aménagement du territoire et les constructions (ReLATEC)

# 4. Fonctionnement

## Processus



# 4. Fonctionnement

---

## Principes de base

- > Taxation de 20% de la plus-value générée par une décision d'aménagement du territoire
- > Estimation du potentiel économique des terrains soumis
- > Valorisation au moment de l'entrée en force de la modification de la mesure d'aménagement du territoire
- > Taxe due dès la survenance d'un élément déclencheur de l'exigibilité, une aliénation ou la délivrance d'un permis de construire

# 4. Fonctionnement

---

## Particularités

- > Exemption de la taxe (art. 113h LATEC) pour L'Etat, les communes et les associations de communes
- > Exigibilité différée (art. 113e<sup>bis</sup> LATEC) :
  - > Art. 43 al. 1 let a à c LICD
  - > Potentiel utilisé que de manière négligeable
  - > Permis de construire pour exploitation agricole
  - > Vente d'une PPE (Exception prévue dans ReLATEC)
- > Exigibilité au prorata (Art. 113e al. 1 et 2) en cas de division ou aliénation de parts de propriété collective

# 4. Fonctionnement

---

## Méthode d'évaluation

- > Art. 113b al.2a LATeC :  
Prix convenu si représentatif ou méthode comparative, de la valeur résiduelle ou autres méthodes d'estimations officielles reconnues
- > Méthode de la valeur résiduelle avec prise en compte de prix comparatifs
- > Taxation effectuée par le SCC

# 4. Fonctionnement

## Exemple

Éléments pris en compte	Valeur du terrain	
	Avant	Après
<b>Modification d'affectation sujette à taxation</b>		
Superficie (m2)	2 000	2 000
Superficie modifiée	2 000	2000
Affectation de la surface modifiée	ZRFD	ZRMD

<b>Evolution des possibilités de construction</b>		
Indice brut d'utilisation du sol (IBUS)	0,8	1
Surface de plancher (SP) maximum	1 600	2 000
Nombre de places de parc	16	20

<b>Effet financier (CHF)</b>		
Valeur de rendement	4 461 596	5 576 995
Coûts de construction + impenses	3 950 960	4 861 400
Valeur du terrain (CFC 0)	510 636	715 595
Plus-value du terrain		204 959
Plus-value par m2	255	358

<b>Montant de la taxe (CHF)</b>		<b>40 992</b>
---------------------------------	--	---------------

# 5. Incidences fiscales

---

## Impôt sur le gain immobilier

- > La taxe sur la plus-value est une impense déductible (art. 49 al. 1, let. d LICD)
- > Demande à faire par le contribuable une fois la décision de taxation de la plus-value entrée en force et payée

## Revenu d'activité lucrative indépendante et commerciale

- > La taxe sur la plus-value peut être considérée comme une charge commerciale

# 6. Provision lors de l'aliénation

---

- > La constitution d'une provision au moment de l'aliénation d'un bien soumis à la taxe sur la plus-value est recommandée
- > Estimation du montant de la provision:
  - > Le SCC ne fournit pas d'estimation
  - > Possibilité de mandater un expert immobilier

# 7. Questions

---



© tanoy1412 - stock.adobe.com

# Modification de l'art. 43 de la loi sur la poursuite pour dettes et la faillite

---

# Contexte

---

## > Loi fédérale sur la lutte contre l'usage abusif de la faillite

But : mieux lutter contre les abus dans la faillite et coordonner entre les autorités compétentes l'exécution des jugements pénaux contenant une interdiction d'exercer la gestion de société.

## > Modifications :

- > de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite; suppression de l'art. 43, ch. 1, LP
- > du code des obligations;
- > du code pénal;
- > du code pénal militaire;
- > de la loi sur le casier judiciaire;
- > de la loi sur l'impôt fédéral direct.

# Art. 43 ch. 1 et 1 bis de la LP

---

## > Teneur de l'art. 43 al. 1 et 1bis LP

Dans tous les cas, la poursuite par voie de faillite est exclue pour:

1. le recouvrement d'impôts, contributions, émoluments, droits, amendes ou autres prestations de droit public dues à une caisse publique ou à un fonctionnaire;

1bis. le recouvrement de primes de l'assurance-accidents obligatoire;

# Art. 43 ch. 1 et 1 bis de la LP

---

Abrogation de l'art. 43 ch. 1 et 1bis de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite

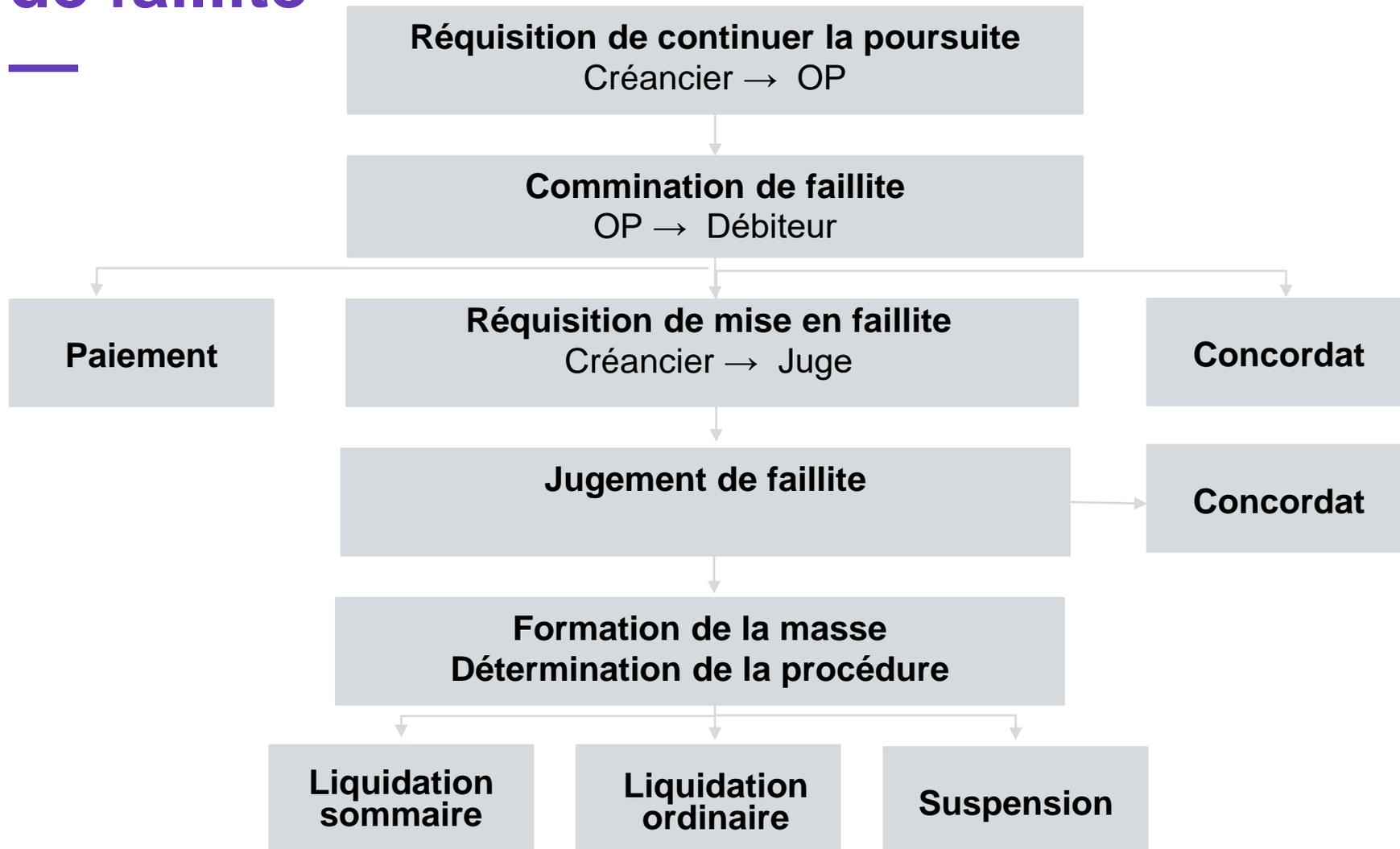
=

**Suppression de l'interdiction aux créanciers de droit public de procéder par la voie de la faillite**

=

**Les créanciers de droit public devront procéder au recouvrement par la voie de la faillite lorsque le débiteur entre dans le champ d'application de l'art. 39 LP**

# Schéma simplifié de la poursuite par voie de faillite



# Objectifs de la modification

---

- > Eviter que les entités juridiques inscrites au RC paient leurs créanciers chirographaires mais ne s'acquittent pas des montants des créances de droit public → Retarde la faillite
- > Eviter la distorsion de concurrence entre les entreprises qui respectent leurs obligations et celles qui se défont à l'égard des créances de droit public
- > Permettre d'ouvrir une procédure de faillite plus rapidement, lorsque l'entreprise dispose encore d'assez de moyens pour financer une éventuelle procédure d'assainissement → Moyen d'assainissement
- > Supprimer une différence de traitement entre les créances publiques et privées

# Implications pour le SCC

---

- > Résultat de la procédure : Après l'envoi d'une réquisition de continuer la poursuite, l'OP dressera une «commination de faillite» (art 159 LP);
  - > Le créancier a jusqu'à 15 mois pour requérir la faillite;
  - > Prescription de la poursuite si la faillite n'est pas requise dans le délai
- > Frais : les frais à avancer par le créancier sont plus importants dans le cadre d'une poursuite par voie de faillite que par voie de saisie. Entre 1'500.- et 5'000.- par dossier;
- > Formation des collaborateurs : la procédure par voie de faillite est très différente de la procédure par voie de saisie.
- > Adaptations informatiques : la procédure par voie de saisie est automatisée au maximum.

# Défis

---

- > Risque que certaines entités juridiques ne respectent pas leur devoir d'annonce auprès du fisc ou paient des acomptes trop bas dans le but de retarder une procédure en faillite;
- > Le fisc devient un outil pour accélérer le processus de faillite; Quid dans le cas où l'entreprise pourvoit de nombreux emplois ?
- > L'absence de registre national des poursuites permet toujours au débiteur de déplacer son domicile et de se reconstituer ainsi un extrait vierge.

# Jurisprudence : actualité

---

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

# Sommaire

---

1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique ([ATF 149 II 27](#), confirmé par [604 2023 32 et 33](#))
2. Frais d'entretien d'immeuble: date déterminante pour la déduction ([604 2023 11 et 12](#))
3. Taxe de séjour: avance de frais (604 2023 56)
4. Prestation en capital: échéance ([604 2022 67 et 68](#))
5. Impôt sur le revenu: imposition privilégiée de l'indemnité de départ ([604 2022 64 et 65](#))
6. Impôt à la source: recevabilité de la réclamation ([604 2022 79](#))

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

## > Etat de fait:

- > Les recourants, résidents fribourgeois, sont propriétaires d'une ferme sise dans le canton du Jura
- > Cette ferme est inscrite à l'inventaire fédéral des sites construits d'importance nationale à protéger en Suisse (ISOS).
- > Elle a été acquise en vue d'une rénovation intégrale, qui a eu lieu en 2018 et 2019, à l'initiative des contribuables (≠ décision des autorités, qui n'ont émis qu'une appréciation technique).
- > La Commission des paysages et des sites s'est exprimée dans un rapport sur le projet de construction et a émis des recommandations sur les travaux.

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

> Etat de fait:

> Les travaux de rénovation consistaient en:

- > La démolition de la partie rurale du bâtiment, puis sa reconstruction;
- > L'aménagement d'un local technique, d'une cave, d'un garage et d'un atelier au rez-de-chaussée, d'un cabinet de toilettes et de quatre pièces au 1<sup>er</sup> étage ainsi qu'un espace détente dans les combles (grenier);
- > La rénovation du toit entier, qui a permis de créer des pièces d'habitation supplémentaires;
- > L'abattement, voire la démolition et le déplacement de plusieurs murs pour redistribuer l'espace disponible.

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

## > Etat de fait:

- > Dans leur déclaration d'impôt 2018 (FR), les recourants ont revendiqué une déduction de Fr. 50'653.- au titre de frais d'entretien d'immeuble pour leur propriété jurassienne.
- > Par décision de taxation du 21 mai 2020, le SCC n'a admis que partiellement les frais d'entretien au motif que les frais de démolition partielle, les coûts d'évidement et de réaménagement ainsi que les dépenses générant une plus-value ne sont pas déductibles.
- > La réclamation et le recours au TC FR ont été rejetés en faisant valoir que les travaux de rénovation n'avaient pas servi au maintien de l'ancienne ferme du 19<sup>e</sup> siècle, mais à la construction d'un nouvel immeuble.

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

> Etat de fait:

- > A l'appui de leur recours au TF, les contribuables invoquent que les frais ont été engagés pour des travaux de restauration de monuments historiques et que conformément à l'article 32 al. 3 LIFD, ils sont entièrement déductibles sans égard au fait qu'ils soient de nature à préserver ou à augmenter la valeur du bien immobilier concerné.

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

## > Considérants:

- > Sont déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés (art. 32 al. 3 LIFD).
- > Cette déduction concrétise la disposition constitutionnelle relative à la protection de la nature et du paysage (art. 78 Cst.) et n'est dès lors pas subordonnée à la question de savoir si les travaux influent sur la valeur de l'immeuble.

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

## > Considérants:

- > Pour bénéficier de la déduction relative aux monuments historiques, les quatre conditions suivantes doivent être cumulativement remplies:
  - > connexité entre les frais et les travaux de restauration des monuments historiques,
  - > travaux réalisés sur la base de dispositions légales,
  - > en accord avec les autorités ou sur ordre de celles-ci, et
  - > les frais ne sont pas couverts par des subventions.
- > Il doit de surcroît s'agir de travaux de restauration et de réfection.
- > Le fardeau de la preuve sur un fait entraînant une diminution de l'impôt incombe aux contribuables.

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

## > Considérants:

- > En l'espèce, les frais engagés par les recourants n'ont servi, dans leur ensemble, ni à la restauration, ni à la remise en état du bien.
- > Partant, les travaux entrepris ne s'inscrivent pas dans un but de protection des monuments.
- > Par conséquent, la déduction des frais de rénovation ne peut être accordée sur la base de l'article 32 al. 3 LIFD.
- > La déductibilité doit néanmoins être examinée sous l'angle des frais d'entretien d'immeuble au sens de l'article 32 al. 2 LIFD.

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

## > Considérants:

- > Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Le Département fédéral des finances détermine quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien. Les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont assimilés aux frais d'entretien (art. 32 al. 2 LIFD).

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

## > Considérants:

- > Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, tous les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment peuvent également être déduits (art. 32 al. 2 LIFD) – abrogation de la pratique «Dumont».
- > Selon la volonté du législateur, il convient, pour tous les travaux sur un immeuble, de déterminer individuellement, en fonction de leur caractère objectif et technique, avec le concours du contribuable, s'ils servent à rétablir un état antérieur de l'immeuble.

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

## > Considérants:

- > Il n'est en revanche pas conforme à la volonté du législateur de procéder à une appréciation globale sur le plan économique et, partant, de refuser schématiquement toute déduction des frais d'entretien, y compris pour des éléments de frais qui, considérés individuellement, conserveraient leur valeur en raison de leur nature objective et technique.
- > En outre, le fait que le contribuable ne déclare pas de revenu locatif n'est pas pertinent dans la mesure où la remise en état d'un immeuble nouvellement acquis peut nécessiter des travaux durant un certain temps (en général plusieurs mois), pendant lequel l'acquéreur ne réalise aucun rendement de l'immeuble.

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

## > Considérants:

- > Partant, le critère déterminant n'est pas la valeur totale de l'immeuble, mais la valeur du bâtiment, de la partie du bâtiment ou de l'installation concrètement entretenus.
- > C'est par conséquent l'approche dite «objective et technique» qui doit être appliquée dans tous les cas, et non plus l'approche économique.
- > **Le Tribunal a admis le recours, abandonnant ainsi sa pratique de longue date en matière de nouvelle construction économique.**

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

## > Appréciation du TC:

- > Pendant des années, la Cour fiscale du TC a tenu une jurisprudence stricte: travaux équivalant à nouvelle construction économique → pas de déduction pour frais d'entretien.
- > Suite à l'ATF 149 II 27, l'optique change: tous les travaux effectués sur un immeuble doivent être examinés d'un point de vue dit «technique objectif», afin de déterminer dans quelle mesure ils sont déductibles au titre de frais d'entretien.
- > Confirmation TC FR 604 2023 32 et 33 du 13 décembre 2023: le changement de pratique s'applique aussi en cas d'assainissement complet, de rénovation ou de transformation complète des immeubles dont le contribuable est propriétaire depuis longtemps.

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

## > Conséquences sur la pratique du SCC:

### > Ancienne pratique (p.m.):

> En cas de bâtiment évidé (assimilé à une nouvelle construction) → refus de la déduction de tous les frais d'entretien revendiqués.

### > Nouvelle pratique:

> Travaux réalisés sur des éléments conservés, c'est-à-dire l'enveloppe du bâtiment (toiture, façade, porte, structure porteuse, charpente, etc.), la place d'accès avec canalisations extérieures → déductibles

> Travaux à l'intérieur du bâtiment, c'est-à-dire entièrement démontés et reconstruits → non déductibles

# 1. Frais d'assainissement: nouvelle construction économique – ATF 149 II 27 confirmé par TC FR 604 2023 32 et 33

---

- > Conséquences sur la pratique du SCC:
  - > Nouvelle pratique (suite):
    - > Investissements destinés à économiser l'énergie (isolation, chauffage, etc.) → déductibles dans la mesure où ils sont effectivement destinés à économiser l'énergie.
    - > Bâtiments protégés → examen au cas par cas en fonction de la nature des travaux imposés par le Service des biens culturels (permis de construire).
  - > Le fardeau de la preuve incombe au contribuable (ancienne et nouvelle pratiques).

## 2. Frais d'entretien: date déterminante pour la déduction – TC FR 604 2023 11 et 12

---

> Etat de fait:

- > Dans leur déclaration d'impôt 2019, les recourants ont revendiqué en déduction des frais d'entretien effectifs pour l'un des immeubles dont ils sont propriétaires pour un montant de Fr. 45'321.- qui comprend:
  - > Prime ECAB: Fr. 1'825.-
  - > Contribution immobilière: Fr. 2'844.-
  - > Facture GESA (installation panneaux solaires): Fr. 40'652.-
- > Par avis de taxation du 20 mai 2021, le SCC a admis une déduction de Fr. 9'901.-, la différence par rapport à la déduction demandée correspondant à deux acomptes payés par les recourants en 2018 pour lesquels aucune déduction n'avait été revendiquée durant l'année correspondante.

## 2. Frais d'entretien: date déterminante pour la déduction – TC FR 604 2023 11 et 12

---

### > Etat de fait:

- > Dans leur réclamation, les recourants demandent que le montant total de la facture relative aux travaux de pose des panneaux solaires soit admis en déduction en tant que mesure destinée à économiser l'énergie.
- > S'agissant de la facture datée du 31 décembre 2018, ils confirment que deux acomptes ont été versés en 2018 (juin et octobre) mais que le solde dû avait été acquitté le 1<sup>er</sup> avril 2019, date déterminante pour justifier la déduction des frais y relatifs durant la période fiscale 2019.
- > Dans sa décision sur réclamation, le SCC admet en déduction le solde de la facture acquitté en avril 2019, mais confirme le refus de la déduction des montants afférents aux acomptes payés en 2018.

## 2. Frais d'entretien: date déterminante pour la déduction – TC FR 604 2023 11 et 12

### > Etat de fait:

- > Dans leur recours, les contribuables concluent à la déduction de l'intégralité des frais d'entretien liés à l'installation de panneaux photovoltaïques, soit Fr. 42'874.35 selon la facture finale.
- > Le SCC relève dans ses observations que seule la date du paiement est pertinente pour pouvoir procéder à la déduction de frais d'entretien effectifs.
- > Dans leurs contre-observations, les recourants exposent que la répartition des frais sur plusieurs périodes fiscales relève de l'optimisation fiscale. Ils ne remettent pas en cause la pratique du SCC (et la jurisprudence du TC FR) s'agissant du critère de la date du paiement pour la déductibilité des frais effectifs, mais critiquent la pratique du SCC fondée sur la date de paiement pour la question précise de paiements sous forme d'acomptes qui ne sont, selon eux, pas définitifs et peuvent encore faire l'objet d'un rabais.

## 2. Frais d'entretien: date déterminante pour la déduction – TC FR 604 2023 11 et 12

---

### > Considérants:

- > Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire:
  - > les frais nécessaires à leur entretien,
  - > les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles,
  - > les frais d'administration par des tiers,
  - > les dépenses d'investissement destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement qui sont admises en déduction pour l'impôt fédéral direct,
  - > les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement (art. 33 al. 2 LICD et 32 al. 2 LIFD).

## 2. Frais d'entretien: date déterminante pour la déduction – TC FR 604 2023 11 et 12

---

### > Considérants:

- > Plusieurs approches envisageables quant à la période de déduction:
  - > Période durant laquelle la moins-value se produit sur l'immeuble (logique comptable des amortissements et provisions – entreprises) → non applicable car immeuble dans la fortune privée PP;
  - > Période durant laquelle les travaux sont effectués → non applicable car montant des coûts rarement connu au moment des travaux;
  - > Période de la date de l'établissement de la facture (méthode de la facturation) → admise par une partie de la doctrine et de la jurisprudence
  - > Période de la date du paiement de la facture (méthode de l'encaissement) → admise par une partie de la doctrine et de la jurisprudence + pratique du SCC (selon Notice spéciale pour la déduction des frais effectifs) confirmée par le TC FR

## 2. Frais d'entretien: date déterminante pour la déduction – TC FR 604 2023 11 et 12

---

### > Considérants:

- > In casu, les arguments des recourants ne peuvent être suivis car:
  - > le fait d'attendre le paiement du solde final pourrait conduire à ce que des travaux soient entièrement réalisés et pour l'essentiel facturés et payés durant la même période, mais qu'ils ne soient pas déductibles durant la période en question, au seul motif qu'il resterait un solde réduit à facturer, voire un solde réduit déjà facturé qui n'aurait pas encore été payé;
  - > l'argument selon lequel les acomptes ne seraient pas définitifs, de telle sorte que des rabais pourraient s'appliquer par la suite, doit être relativisé puisqu'un éventuel rabais accordé est alors répercuté sur le solde facturé et payé.

## 2. Frais d'entretien: date déterminante pour la déduction – TC FR 604 2023 11 et 12

---

### > Considérants:

- > En l'espèce, le TC relève qu'il existe manifestement un lien entre les travaux, le versement des acomptes et la déduction concernant la période fiscale 2018.
- > A cela s'ajoute que les montants des acomptes figurent dans des décomptes de factures, que les sommes des acomptes ont été établies de manière à approcher les montants définitifs facturés et que compte tenu de la date du paiement des deux acomptes d'une part et de la période de réalisation des travaux d'autre part, il ne s'agit en définitive pas de purs paiements à l'avance, sans lien avec le moment de réalisation des travaux.
- > Le TC FR considère que c'est à bon droit que le SCC a refusé la déduction du montant des acomptes payés en 2018.
- > Un recours est actuellement pendant au Tribunal fédéral.

# 3. Taxe de séjour: avance de frais – TC FR 604 2023 56

---

## > Etat de fait:

- > Par recours daté du 4 mai 2023, remis à la poste le 5 mai 2023, la recourante a contesté la décision de la Centrale fribourgeoise d'encaissement de la taxe de séjour relative à dite taxe pour l'année 2023.
- > La recourante s'est vu impartir un délai échéant le 9 juin 2023 pour déposer une avance de frais de Fr. 300.- au TC.
- > Elle a donné l'ordre de virement de l'avance de frais de Fr. 300.- à sa banque le 7 juin 2023.
- > Le montant de Fr. 300.- a été débité du compte le 12 juin 2023 et versé sur le compte du TC le 13 juin 2023.
- > Invitée à se déterminer sur le versement après l'échéance du délai imparti, la recourante a réitéré sa volonté de recourir contre la décision attaquée.

# 3. Taxe de séjour: avance de frais – TC FR 604 2023 56

---

## > Considérants:

- > Dans les affaires portées devant le Tribunal cantonal, la partie est tenue de déposer une avance de frais déterminée par l'autorité en garantie du paiement des frais de procédure présumés (art. 128 al. 2 1<sup>ère</sup> phrase CPJA).
- > A cette fin, l'autorité fixe à la partie un délai convenable pour verser l'avance et l'avertit que, à ce défaut, sa requête sera déclarée irrecevable (art. 128 al. 3 CPJA).

# 3. Taxe de séjour: avance de frais – TC FR 604 2023 56

---

## > Considérants:

- > In casu, le TC a imparti à la recourante un délai échéant le 9 juin 2023 pour effectuer une avance de frais de CHF 300.- avec avertissement qu'à défaut, son recours serait irrecevable. Il a en outre précisé que pour que le délai soit considéré comme observé, le montant dû devait être versé à la Poste suisse ou débité en Suisse d'un compte postal ou bancaire jusqu'au 9 juin 2023.
- > Il est constaté que le montant de l'avance de frais a été versé trois jours après l'échéance du délai.
- > Le fait que l'ordre de débit a été donné dans le délai imparti n'est en l'espèce pas déterminant dans la mesure où il appartenait à la recourante de s'assurer que l'ordre serait exécuté au plus tard le 9 juin 2023.

# 3. Taxe de séjour: avance de frais – TC FR 604 2023 56

---

## > Considérants:

- > Le recours est par conséquent déclaré irrecevable, la recourante étant toutefois rendue attentive au fait qu'elle a la possibilité de déposer une requête de reconsidération de la décision en question auprès de la Centrale d'encaissement de la taxe de séjour.

# 4. Prestation en capital: échéance – TC FR 604 2022 67 et 68

---

## > Etat de faits:

- > Le recourant, né en décembre 1956, a perçu une PC de son 2<sup>e</sup> pilier le 27 décembre 2021 en raison de sa retraite (ordinaire).
- > Cette PC a été imposée par le SCC pour 2021 au motif que le recourant a eu 65 ans en décembre 2021 avec pour conséquence que la prétention ferme est née en 2021.
- > Dans sa réclamation, le contribuable invoque que le paiement est intervenu avec valeur au 1<sup>er</sup> janvier 2022 et non au 27 décembre 2021.

# 4. Prestation en capital: échéance – TC FR 604 2022 67 et 68

---

## > Considérants:

- > Tous les revenus provenant de l'AVS, de l'AI ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations sont imposables (art. 23 al. 1 LICD et 22 al. 1 LIFD).
- > Sont notamment considérés comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle les prestations des caisses de prévoyance, des assurances d'épargne et de groupe ainsi que des polices de libre-passage (art. 23 al. 2 LICD et 22 al. 2 LIFD).
- > Les prestations en capital selon l'article 23 LICD, resp. 22 LIFD sont imposées séparément à un taux réduit (art. 39 LICD et 38 LIFD).

# 4. Prestation en capital: échéance – TC FR 604 2022 67 et 68

---

## > Considérants:

- > Les prestations de prévoyance sont assujetties à l'impôt sur le revenu si l'ayant droit est domicilié en Suisse à leur échéance, en d'autres termes, à leur exigibilité selon l'article 84 LPP.
- > En droit fiscal, un revenu est imposable uniquement lorsqu'il est réalisé, cette condition essentielle constituant le fait générateur du revenu. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est considéré comme réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou lorsqu'il acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition.

# 4. Prestation en capital: échéance – TC FR 604 2022 67 et 68

---

## > Considérants:

- > Les hommes ont droit à des prestations de vieillesse dès qu'ils ont atteint l'âge de 65 ans (art. 13 al. 1 let. a LPP).
- > En cas de retraite ordinaire, les rapports de travail se poursuivent régulièrement jusqu'à la fin du mois lorsque l'âge terme est atteint.
- > Pour les travailleurs qui prennent une retraite anticipée selon le règlement, le droit aux prestations de vieillesse ne naît pas lorsque l'âge de l'AVS est atteint, mais à la fin de l'activité professionnelle.
- > Ce moment ne coïncide pas avec le dernier jour de travail, mais avec la fin des rapports de travail. Les jours de vacances que le travailleur prend avant la fin de son activité professionnelle ne modifient pas ce moment.

# 4. Prestation en capital: échéance – TC FR 604 2022 67 et 68

---

## > Considérants:

- > L'avoir de prévoyance est indisponible jusqu'à la survenance d'événements (prévus exhaustivement dans la loi) et constitue dès lors une simple expectative, dont l'imposition est différée.
- > La prestation naît précisément « le premier jour du mois suivant celui où l'assuré a atteint l'âge de 65 ans ». Elle est alors imposable, sous réserve d'un ajournement du départ à la retraite.

# 4. Prestation en capital: échéance – TC FR 604 2022 67 et 68

## > Considérants:

- > Le Tribunal fédéral a déjà eu à se prononcer à plusieurs reprises sur la question de savoir à quel moment les versements en capital provenant de la prévoyance sont considérés comme des revenus au sens du droit fiscal (not. arrêt 2C\_179/2007 du 14 décembre 2007).
- > Il a reconnu que le cas de prévoyance survenait avec la fin légale des rapports de travail et que le droit aux prestations de vieillesse naissait et devenait exigible à ce moment-là.
- > Un éventuel versement anticipé de la prestation en capital ne change en revanche rien au fait que la prestation ne peut être considérée sous l'angle fiscal qu'à l'échéance.
- > En substance, le droit aux prestations de vieillesse – ainsi que leur échéance – dépend de savoir si la retraite est ordinaire, anticipée ou différée.

# 4. Prestation en capital: échéance – TC FR 604 2022 67 et 68

---

## > Considérants:

- > In casu, le règlement de l'institution de prévoyance (IP) de l'employeur du recourant prévoit que l'âge réglementaire de la retraite est atteint le 1<sup>er</sup> jour du mois qui suit le 65<sup>e</sup> anniversaire (homme) d'un assuré.
- > Partant, le recourant ayant eu 65 ans en décembre 2021, l'âge de la retraite a été atteint le 1<sup>er</sup> janvier 2022, si bien que la prestation est née à ce moment-là.
- > Le versement anticipé – trop tôt et pour une raison inconnue – de la PC au 27 décembre 2021 n'a pas d'incidence sur son échéance et ne saurait conduire à une imposition durant une période fiscale incorrecte.
- > Le TC FR a par conséquent admis le recours.

# 5. Impôt sur le revenu: imposition privilégiée de l'indemnité de départ – TC FR 604 2022 64 et 65

---

## > Etat de fait:

- > Le recourant, né en 1961, a travaillé jusqu'au 30 septembre 2020, puis, dès le 1<sup>er</sup> octobre 2020, a perçu des indemnités de chômage.
- > Un montant de Fr. 180'388.- a été déclaré au titre de revenu de l'activité lucrative principale et imposé en tant que tel par le SCC.
- > Le contribuable a contesté l'avis de taxation en invoquant que le certificat de salaire comprenait une indemnité de départ de Fr. 76'014.- ayant un caractère de prévoyance qui devait dès lors être imposée séparément.

# 5. Impôt sur le revenu: imposition privilégiée de l'indemnité de départ – TC FR 604 2022 64 et 65

---

## > Etat de fait:

- > L'indemnité de départ (severance payment) figurait, avec le bonus de l'employeur, sous la rubrique « prestations non périodiques » du certificat de salaire.
- > La convention de résiliation produite en cours de procédure stipulait que la résiliation était survenue pour des raisons économiques (c'est-à-dire liées à l'activité de la société).
- > Le SCC a rejeté la réclamation au motif que l'indemnité de départ ne remplissait pas les conditions cumulatives permettant de bénéficier d'une imposition séparée au taux de la prévoyance.

# 5. Impôt sur le revenu: imposition privilégiée de l'indemnité de départ – TC FR 604 2022 64 et 65

---

## > Etat de fait:

- > A l'appui du recours, le contribuable a fait valoir qu'il avait été licencié par son employeur au 30 septembre 2020 alors qu'il était âgé de 58 ans. L'indemnité de départ reçue faisait suite à son licenciement.
- > Depuis lors, il est toujours affilié auprès de l'institution de prévoyance de son ancien employeur.
- > Le recourant relève une application trop rigoureuse de la Circulaire no 1 de l'AFC considérant qu'il s'agit d'une directive ne liant ni l'administration, ni les tribunaux.
- > Dans leurs observations, l'AFC, comme le SCC, concluent au rejet du recours.

# 5. Impôt sur le revenu: imposition privilégiée de l'indemnité de départ – TC FR 604 2022 64 et 65

---

## > Considérants:

- > En règle générale, les indemnités de départ sont imposables, selon les articles 18 al. 1 LICD et 17 al. 1 LIFD ou 24 let. a ou c. LICD et 23 let. a ou c LIFD, au taux plein avec les autres revenus du contribuable (art. 37 LICD et 36 LIFD).
- > L'imposition au taux plein de ces indemnités connaît toutefois quelques exceptions, notamment dans les cas où la somme versée par l'employeur est analogue au versement d'un capital provenant d'une institution de prévoyance. Elles sont alors imposées séparément au taux d'imposition privilégié prévu par les articles 39 LICD et 38 LIFD pour les prestations en capital provenant de la prévoyance (art. 18 al. 2 LICD et 17 al. 2 LIFD).

# 5. Impôt sur le revenu: imposition privilégiée de l'indemnité de départ – TC FR 604 2022 64 et 65

---

## > Considérants:

- > Pour bénéficier de l'imposition privilégiée au sens des articles 18 al. 2 LICD et 17 al. 2 LIFD, et en l'absence de définition dans la loi, les versements de capitaux alloués par l'employeur doivent avoir un lien étroit avec la prévoyance professionnelle, c'est-à-dire revêtir un caractère de prévoyance prépondérant.
- > L'Administration fédérale des contributions a édicté, le 3 octobre 2002, la Circulaire no 1 sur les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur qui souligne que «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».

# 5. Impôt sur le revenu: imposition privilégiée de l'indemnité de départ – TC FR 604 2022 64 et 65

---

## > Considérants:

- > Dès lors, conformément à la Circulaire AFC no 1, pour que l'indemnité de départ puisse bénéficier de l'imposition privilégiée, les trois conditions cumulatives suivantes doivent être remplies:
  - > Le contribuable quitte l'entreprise après avoir atteint l'âge de 55 ans,
  - > Son activité lucrative (principale) est définitivement abandonnée ou doit l'être, et
  - > Une lacune dans sa prévoyance découle du départ de l'entreprise et de son institution de prévoyance.

# 5. Impôt sur le revenu: imposition privilégiée de l'indemnité de départ – TC FR 604 2022 64 et 65

---

## > Considérants:

- > La Circulaire AFC no 1 ne constitue toutefois qu'une directive administrative, sans force de loi, ne liant ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Les autorités fiscales doivent par conséquent tenir compte des circonstances du cas d'espèce.
- > Partant, il convient d'examiner, au moment du versement en cause, la situation professionnelle du travailleur bénéficiaire, l'état des avoirs de prévoyance professionnelle déjà acquis ainsi que les explications des personnes concernées.
- > L'âge avancé et les années d'ancienneté dans l'entreprise constituent en outre des indices en faveur d'un versement d'une prestation de prévoyance.

# 5. Impôt sur le revenu: imposition privilégiée de l'indemnité de départ – TC FR 604 2022 64 et 65

---

## > Considérants:

- > In casu, le recourant avait 58 ans au moment du versement de l'indemnité de départ et travaillait pour le même employeur depuis plus de 38 ans.
- > S'agissant de la cessation de l'activité professionnelle, au moment de son licenciement, de surcroît en pleine pandémie, les chances du recourant de retrouver un travail équivalent étaient très aléatoires, voire peu vraisemblables.

# 5. Impôt sur le revenu: imposition privilégiée de l'indemnité de départ – TC FR 604 2022 64 et 65

---

## > Considérants:

### > Concernant la lacune de prévoyance:

- > Le maintien de l'affiliation du recourant auprès de la caisse de pension n'exclut pas de facto le caractère de prévoyance professionnelle.
- > Toutefois, il a toujours été possible au recourant de cotiser auprès de la caisse.
- > Par ailleurs, le montant de l'indemnité de départ n'a pas pu servir à compenser la perte de salaire jusqu'à l'âge d'ouverture du droit à une rente AVS ou de prévoyance.

# 5. Impôt sur le revenu: imposition privilégiée de l'indemnité de départ – TC FR 604 2022 64 et 65

---

## > Considérants:

### > Concernant la lacune de prévoyance (suite):

- > Conformément à la convention de résiliation, l'indemnité de départ semble compenser le dommage subi temporairement par la perte de l'emploi soudaine et des inconvénients liés à la recherche d'une nouvelle activité, plutôt que la diminution de ses attentes de prévoyance, qui n'en constitue qu'une conséquence indirecte.
- > Le recourant ne démontre pas et ne prétend pas que l'indemnité a été intégralement affectée à sa prévoyance de 2<sup>e</sup> ou de 3<sup>e</sup> pilier, ni qu'il aurait simplement projeté de le faire.
- > L'indemnité d'un montant de Fr. 76'014.- ne présente pas un lien étroit ou prépondérant avec la prévoyance professionnelle. Le recours est dès lors rejeté.

# 6. Impôt à la source: recevabilité de la réclamation – TC FR 604 2022 79

---

## > Etat de fait:

- > La recourante réside dans le canton de Fribourg au bénéfice d'un permis F pour étrangers admis à titre provisoire et y exerce une activité lucrative.
- > Elle est assujettie à l'impôt à la source.
- > Pour la période fiscale 2021, son employeur a perçu l'impôt à la source en appliquant le barème B applicable aux couples mariés disposant d'un seul revenu.
- > Par courrier du 2 mai 2022, son employeur l'a informée que le SCC lui avait réclamé un complément d'impôt à la source du fait que la recourante ne pouvait pas bénéficier du barème B et devait être imposée selon le barème A – personnes seules sans enfants à charge.

# 6. Impôt à la source: recevabilité de la réclamation – TC FR 604 2022 79

---

## > Etat de fait:

- > En date du 19 mai 2022, la contribuable a déposé une réclamation auprès du SCC contre cette taxation, sans être toutefois représentée par un mandataire professionnel.
- > Par décision du 17 août 2022, le SCC a déclaré la réclamation irrecevable pour cause de tardivité.
- > Dans son recours du 19 septembre 2022, la recourante conclut à l'annulation de la décision sur réclamation et à ce qu'il soit constaté qu'elle est en droit de bénéficier du barème B pour elle-même et deux de ses cinq enfants, les trois autres bénéficiant à son compagnon. Elle reproche de façon générale au SCC de ne pas être entré en matière sur sa contestation du barème d'impôt à la source.

# 6. Impôt à la source: recevabilité de la réclamation – TC FR 604 2022 79

---

## > Considérants:

- > Le recours est interjeté contre un prononcé d'irrecevabilité avec pour conséquence que le TC FR doit statuer sur la question de savoir si l'autorité inférieure était fondée à déclarer la réclamation du 19 mai 2022 irrecevable.
- > Sont soumis à un impôt à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante les travailleurs sans permis d'établissement qui sont domiciliés ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal (art. 71 al. 1 LICD et 83 al. 1 LIFD).

# 6. Impôt à la source: recevabilité de la réclamation – TC FR 604 2022 79

---

## > Considérants:

- > Le contribuable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement, s'il conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation mentionnée aux articles 76 LICD et 88 LIFD, ou si l'employeur ne lui a pas remis l'attestation mentionnée aux articles 76 LICD et 88 LIFD (art. 171 al. 1 LICD et 137 al. 1 LIFD).
- > Il s'agit d'un délai de péremption, c'est-à-dire que le contribuable, s'il laisse s'écouler le délai prescrit par cette disposition sans réagir, est forclos à contester le principe et l'étendue de l'assujettissement de la prestation à l'impôt à la source.

# 6. Impôt à la source: recevabilité de la réclamation – TC FR 604 2022 79

---

## > Considérants:

- > Dans le cadre d'un paiement complémentaire et d'une restitution de l'impôt, les articles 172 LICD et 138 LIFD prévoient une procédure de révision simplifiée en matière d'impôt à la source. En effet, dans la procédure de retenue à la source, les contribuables sont représentés par le débiteur de la prestation imposable et ils ne disposent généralement pas des informations nécessaires pour pouvoir défendre leurs intérêts.
- > Selon la jurisprudence, les dispositions susmentionnées doivent cependant être interprétées en ce sens qu'après l'échéance du délai à fin mars, il n'est plus possible de soulever des contestations sur le principe de l'assujettissement fiscal, mais que demeure la possibilité de critiquer la somme de la retenue d'impôt, et cela soit en faveur du fisc, soit en faveur du contribuable (principe de l'égalité des armes).

# 6. Impôt à la source: recevabilité de la réclamation – TC FR 604 2022 79

---

## > Considérants:

- > Cette possibilité de solliciter une décision même après l'échéance du délai au 31 mars est cependant limitée aux seuls contribuables qui ont été victimes d'une erreur de barème de leur employeur ( $\neq$  contribuable qui revendique des déductions supplémentaires).
- > En l'espèce, la recourante, qui n'était pas représentée par un mandataire professionnel pouvait par conséquent exiger une décision même après l'échéance du 31 mars.
- > Le recours est par conséquent admis.

# Questions / discussion

---



# Prestations du Service cantonal des contributions sur le guichet virtuel de l'Etat de Fribourg – portail egov

---

# Contexte

---

Depuis quelques années, le canton de Fribourg met à disposition de la population fribourgeoise des prestations en ligne à l'adresse :

**egov.fr.ch**

En 2024, le SCC va mettre à la disposition des contribuables fribourgeois ses premières prestations en ligne.

Les prestations du SCC sont mises à disposition en deux étapes :

- > Un premier lot sera mis en service en 2024.
- > Un deuxième lot devrait être prêt en 2025.

# Prestations e-gov : lot 1

---

Les prestations du lot 1 sont les suivantes (1/5) :

> **Réception électronique de documents fiscaux**

Le contribuable peut activer l'envoi électronique des documents fiscaux vers le guichet virtuel. Cette activation est globale et concerne tous les documents envoyés par le Service cantonal des contributions.

A noter que, pour l'instant, le contribuable continuera de recevoir les documents également sous format papier.

La notification uniquement électronique n'est pas encore possible pour des raisons légales. Un projet est en cours au SCC.

# Prestations e-gov : lot 1

---

Les prestations du lot 1 sont les suivantes (2/5) :

> **Demande-consultation de documents fiscaux**

Cette prestation donne la possibilité au contribuable d'accéder à ses documents fiscaux en ligne.

Il peut voir les documents qui ont déjà été envoyés de manière électronique, mais il a aussi la possibilité de commander (gratuitement) dans le guichet les documents fiscaux pour les années fiscales passées (jusqu'à 10 ans).

Le contribuable peut ensuite télécharger les documents dont il a besoin.

# Prestations e-gov : lot 1

---

Les prestations du lot 1 sont les suivantes (3/5) :

> **Références de paiement e-banking**

Le contribuable a accès aux coordonnées de paiement (QR-code) pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct pour l'année fiscale en cours et les deux années précédentes.

Par conséquent, il peut utiliser ces informations pour le paiement de ses acomptes ou pour effectuer un versement complémentaire pour une année antérieure.

Dès le mois de décembre, il sera possible d'avoir accès aux coordonnées de paiement pour l'année fiscale suivante.

# Prestations e-gov : lot 1

---

Les prestations du lot 1 sont les suivantes (4/5) :

> **Relevé et situation de compte**

Le contribuable peut consulter l'état de ses comptes pour chaque année fiscale et genre d'impôt.

Un relevé de compte détaillé est disponible en cliquant sur chaque position.

Les données affichées sont mises à jour toutes les 24 heures.

Le contribuable peut ainsi vérifier les paiements déjà effectués, par exemple, ainsi que les soldes ouverts.

Dans cette prestation, il y aura également un lien vers les coordonnées de paiement.

# Prestations e-gov : lot 1

---

Les prestations du lot 1 sont les suivantes (5/5) :

> **Modification des coordonnées bancaires**

Sous cette prestation, le contribuable peut consulter le compte bancaire qui est enregistré dans son chapitre pour le remboursement des éventuels excédents d'impôts.

S'il n'en existe pas encore, le contribuable peut le renseigner. Il peut ensuite le modifier si nécessaire.

# Prestations e-gov : accès

---

## Accès aux prestations en ligne du SCC en trois étapes

- > Identification sur le guichet virtuel de l'Etat de Fribourg à l'aide d'un identifiant SwissID et création d'un compte.
- > Pour accéder aux prestations fiscales, une seconde identification à l'aide du numéro AVS est requise.
- > Le contribuable reçoit ensuite un courrier par la poste avec un code d'identification afin de finaliser son authentification.

→ **Par conséquent, il faut encourager les contribuables à s'identifier au préalable pour avoir directement accès aux prestations le jour souhaité.**

# Prestations e-gov : consentement

---

## Consentement (non spécifique au SCC)

Lors de la première utilisation de certaines prestations, le consentement est requis pour accéder aux données fiscales.

Les consentements accordés par l'utilisateur du guichet virtuel peuvent être consultés sous la prestation centrale du guichet et révoqués en tout temps.

Sans ce consentement, il n'est pas possible d'accéder aux prestations concernées en ligne.

# Prestations e-gov : procuration

---

## Procuration pour les mandataires (non spécifique au SCC)

Le guichet virtuel prévoit la possibilité pour ses utilisateurs de générer des procurations pour une ou plusieurs prestations. Ce sera aussi possible pour les prestations fiscales.

L'utilisateur sélectionne la ou les prestations pour lesquelles il souhaite créer une procuration. Il renseigne l'adresse e-mail du mandataire qui reçoit un ticket d'invitation avec un code par e-mail.

La délégation de droits à un mandataire n'est possible que si celui-ci possède un compte sur le guichet virtuel.

L'utilisateur peut consulter ses procurations en attente ou actives dans le guichet virtuel et les gérer/supprimer à sa guise.

# Prestations e-gov : et la suite?

---

En 2024-2025, le SCC va travailler sur la réalisation des prestations du lot 2 qui seront les suivantes :

- > Demande d'attestation du paiement des impôts
- > Demande d'arrangement de paiement pour les soldes ouverts
- > Choix pour le traitement des montants en faveur du contribuable : transfert sur l'année fiscale suivante ou remboursement
- > Demande de modification des acomptes
- > Préférences pour l'envoi des acomptes (un ou plusieurs QR)
- > Demande de délai pour le dépôt de la déclaration pour les personnes physiques et pour les mandataires
- > Liste récapitulative pour l'impôt à la source
- > Envoi sécurisé de documents au SCC par le contribuable

# Frais de formation



bref rappel

# Frais de formation - Bref rappel

---

- > Tous les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles (ci-après les frais de formation) sont déductibles du revenu imposable dès lors que le contribuable est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II. S'il n'est pas titulaire d'un tel diplôme, tous les frais de formation sont également déductibles du revenu, pour autant que le contribuable ait atteint l'âge de 20 ans révolus et que les frais de formation ne visent pas à l'obtention d'un premier diplôme du degré secondaire II.
- > La déduction est plafonnée à 12'000 francs (ICD) resp. 12'900 francs (IFD) par personne et par période fiscale.
- > Ne sont pas déductibles les frais de formation et de formation continue à des fins non professionnelles (loisirs, hobby).

# Frais de formation - Bref rappel

---

En résumé:

- > Sont déductibles les frais de formation jusqu'à 12'000/12'900 frs par an si:
  - > contribuable titulaire d'un diplôme du degré secondaire II, ou
  - > a atteint 20 ans et suit une formation autre que secondaire II.
- > Ne sont pas déductibles:
  - > les frais de formation initiale.
  - > La part excédant 12'000/12'900 frs par année pour les formations déductibles.
  - > Les frais de formation ou de perfectionnement à des fins non professionnelles.

# Frais de formation - Circulaire AFC n° 42

---

- > Les frais de formation ne sont pas des frais d'acquisition du revenu. La déduction est une déduction générale.
- > Il ne s'agit pas d'une déduction forfaitaire.
- > Pour les époux/partenaires, chacun peut revendiquer la déduction.
- > La déduction peut être revendiquée même en l'absence de revenu d'activité lucrative.
- > La limite de 12'000/12'900 francs s'applique même en cas d'assujettissement inférieur à une année.
- > Les frais effectifs ne sont pas à annualiser.
- > Seuls les frais à charge effective du contribuable sont déductibles.

# Frais de formation - Circulaire AFC n° 42

---

- > Les frais de transports et de repas liés à la formation peuvent être portés en déduction dans les limites des 12'000/12'900 francs.
- > Les frais non nécessaires à la formation ne sont pas déductibles.
- > Les frais de formation peuvent être engagés dans le but d'exercer une activité lucrative dépendante ou indépendante.
- > La formation doit répondre à un certain niveau de qualité en matière pédagogique et méthodologique.
- > Il n'est pas nécessaire que la formation soit achevée pour avoir droit à la déduction. Il faut cependant que le contribuable ait supporté les frais.

# Frais de formation - Circulaire AFC n° 42

---

- > L'objectif principal de la formation est la transmission de connaissances professionnelles.
- > Si plusieurs objectifs existent, par exemple conseil et transmission de connaissances, il faut voir quel critère prédomine. La déduction n'est admise que si l'objectif transmission de connaissance prédomine. Le contrat sert de base pour l'analyse.
- > Le côté conseil prédomine en principe pour les domaines suivants: orientation professionnelle, coaching, training, conseil en gestion de carrière. La déduction des frais ne sera pas admise.
- > Les événements qui relèvent du divertissement, du récréatif, du loisir, du social ou de la détente ne permettent pas la déduction (quelques exemples: yoga, dégustation de vins, bodybuilding, premiers secours).

# Frais de formation - Circulaire AFC n° 42

---

- > L'employeur peut déduire les frais de formation qu'il a payé pour son personnel.
- > Si ces frais devaient ne pas être reconnus comme ayant une fin professionnelle, ils pourraient quand même constituer des dépenses justifiées par l'usage commercial. Demeurent réservées les situations insolites qui débouchent sur des cas de prestations appréciables en argent.
- > L'employeur qui paie les frais de formation d'un collaborateur doit attester les coûts pris en charge dans le CS (ch. 13.3) lorsque la facture est libellée au nom du collaborateur.
- > Les frais de formation à des fins professionnelles assumés par l'employeur ne constituent jamais des avantages appréciables en argent.
- > Les paiements pour une formation versés par l'employeur ne constituent jamais un revenu imposable, et ce peu importe que le versement se fasse à l'employé ou à l'institut de formation.

# Frais de formation - Circulaire AFC n° 42

---

- > Si l'employé doit rembourser des frais assumés initialement par son employeur, il peut faire valoir la déduction lors du remboursement, sous réserve de la limite des 12'000/12'900 frs par année civile.
- > les frais de formation que l'employé a portés en déduction lors d'une année fiscale antérieure et que l'employeur lui a remboursés ultérieurement doivent être ajoutés au revenu imposable de l'employé l'année au cours de laquelle le remboursement a eu lieu.
- > Les montants que le nouvel employeur rembourse à l'employé, au moment de son entrée en service, pour les frais d'une formation déjà terminée, constituent en principe des revenus imposables.

# Frais de formation - Jurisprudence cantonale

---

## TC FR 604 2018 110 et 111

- > Le requérant explique que son parcours professionnel démontre un besoin de changement et d'évolution permanent
- > Il occupe un poste de spécialiste système avionique
- > Il envisage de postuler dans la même entreprise pour un poste dans le domaine de la formation d'adulte
- > Il a suivi des stages en France intitulé «Présence à soi» dont le but est de «retrouver une connexion sensible, profonde et puissante avec soi»
- > Le SCC refuse les frais car ils concernent le domaine du développement personnel et ne constituent donc pas des frais de formation déductibles
- > Le TC arrive à la conclusion que les frais pour ces stages n'ont aucun rapport avec une quelconque formation professionnelle et confirme la décision du SCC

# Frais de formation - Jurisprudence cantonale

---

## TC FR 604 2018 53 et 54

- > Contribuable qui demande la déduction de 60'000 frs au titre de «frais de reconversion et création de start-up»
- > 55'000 frs concernent notamment les frais de fondation de sa société
- > Le SCC a considéré les frais revendiqués comme des investissements et non comme des frais de formation/reconversion (pas de déduction)
- > Le TC confirme la non-déduction et précise que ce n'est pas parce que le recourant bénéficiait d'une mesure de reconversion soutenue par l'assurance-chômage que les frais engagés constituaient forcément des frais de reconversion au sens du droit fiscal

# Questions

---

