



ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

Service cantonal des contributions SCC
Kantonale Steuerverwaltung KSTV

Séance avec les fiduciaires

Présentation du SCC, **23 janvier 2020**

Direction des finances **DFIN**
Finanzdirektion **FIND**

Thèmes

- > Motion Bapst/Rauber et motions concernant la baisse de la fiscalité des personnes privées
- > Energie 2050 – abolition du système d'imposition de la valeur locative
- > Abolition de la valeur locative
- > Impôt à la source 2021 : point de situation
- > Jurisprudence récente
- > Mise en œuvre RFFA dans le canton de Fribourg

Motion Bapst/Rauber et motions concernant la baisse de la fiscalité des personnes privées

Motion Bapst/Rauber et motions concernant la baisse de la fiscalité des PP

- > **Motion Bapst/Rauber**, diminution de l'impôt sur la fortune, déposée en 2017 et adoptée par le Grand Conseil le 21.03.2018 dans le sens suivant:
 - > Révision du barème de l'impôt sur la fortune → Fr. 15 mios
 - > Allègement de l'imposition des titres non cotés par le biais d'un abattement du taux de l'impôt sur la fortune → Fr. 15 mios

Motion Bapst/Rauber et motions concernant la baisse de la fiscalité PP

- > **Motion Waeber/Peiry, Motion Dafflon/Defferrard, Motion Brodard/Gobet**, qui demandent une baisse de la charge fiscale des personnes physiques. Traitées ensemble et approuvées partiellement par le Grand Conseil le 20.12.2019 dans le sens suivant:
 - > Refonte de la déduction pour personnes seules à revenu modeste → Fr. 3.3 mios de francs;
 - > Augmentation du plafonnement de la déduction des primes d'assurance maladie → Fr. 10.8 mios
 - > Déduction adulte: 4'380 → 4'820
 - > Déduction jeune: 4'040 → 4'210
 - > Déduction enfant: 1'040 → 1'140

Motion Bapst/Rauber et motions concernant la baisse de la fiscalité PP

- > Augmentation de la déduction des frais de garde par des tiers → de l'ordre de Fr. 300'000.– à Fr. 500'000.-;
- > Réduction du coefficient d'impôt sur le revenu pour la période fiscale 2021 à 98% → Fr. 16 mios.
- > Globalement, le coût des mesures retenues dans ces motions est de l'ordre de Fr. 60 mios.

Motion Bapst/Rauber et motions concernant la baisse de la fiscalité PP

> Mise en œuvre de motions :

- > Par le biais de la révision annuelle de la LICD (qui comporte aussi la révision de l'imposition à la source);
- > Par la loi fixant le coefficient annuel des impôts cantonaux directs de la période fiscale 2021;
- > Par une révision de l'ordonnance concernant la déduction des primes d'assurance-maladie et accidents.

> Planning:

- > Prévu que le Conseil d'Etat ouvre la consultation relative à l'avant-projet de loi au plus tard à la mi-février; les associations faîtières seront consultées;
- > Message du Conseil d'Etat prévu en septembre 2020;
- > Adoption des lois par le Grand Conseil prévue en novembre 2020.

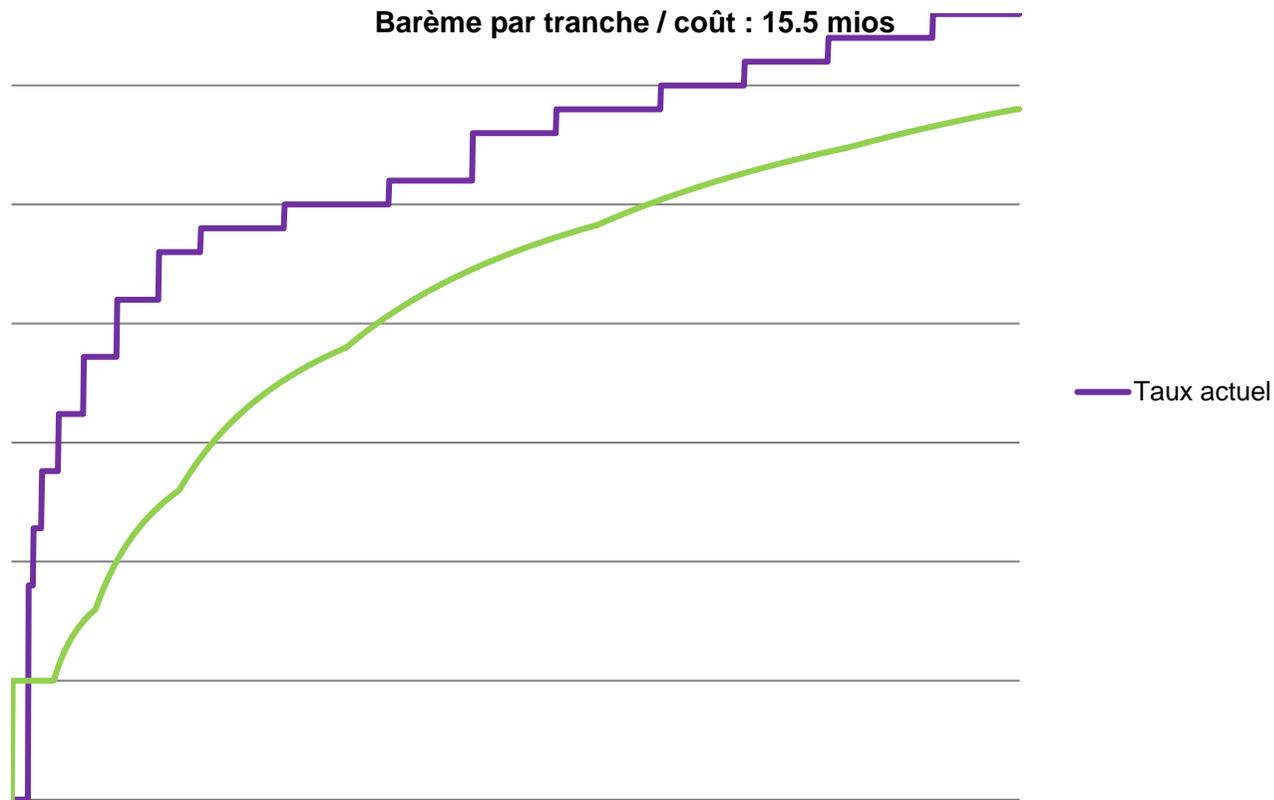
Motion Bapst/Rauber et motions concernant la baisse de la fiscalité PP

> Quelques lignes générales de l'avant-projet:

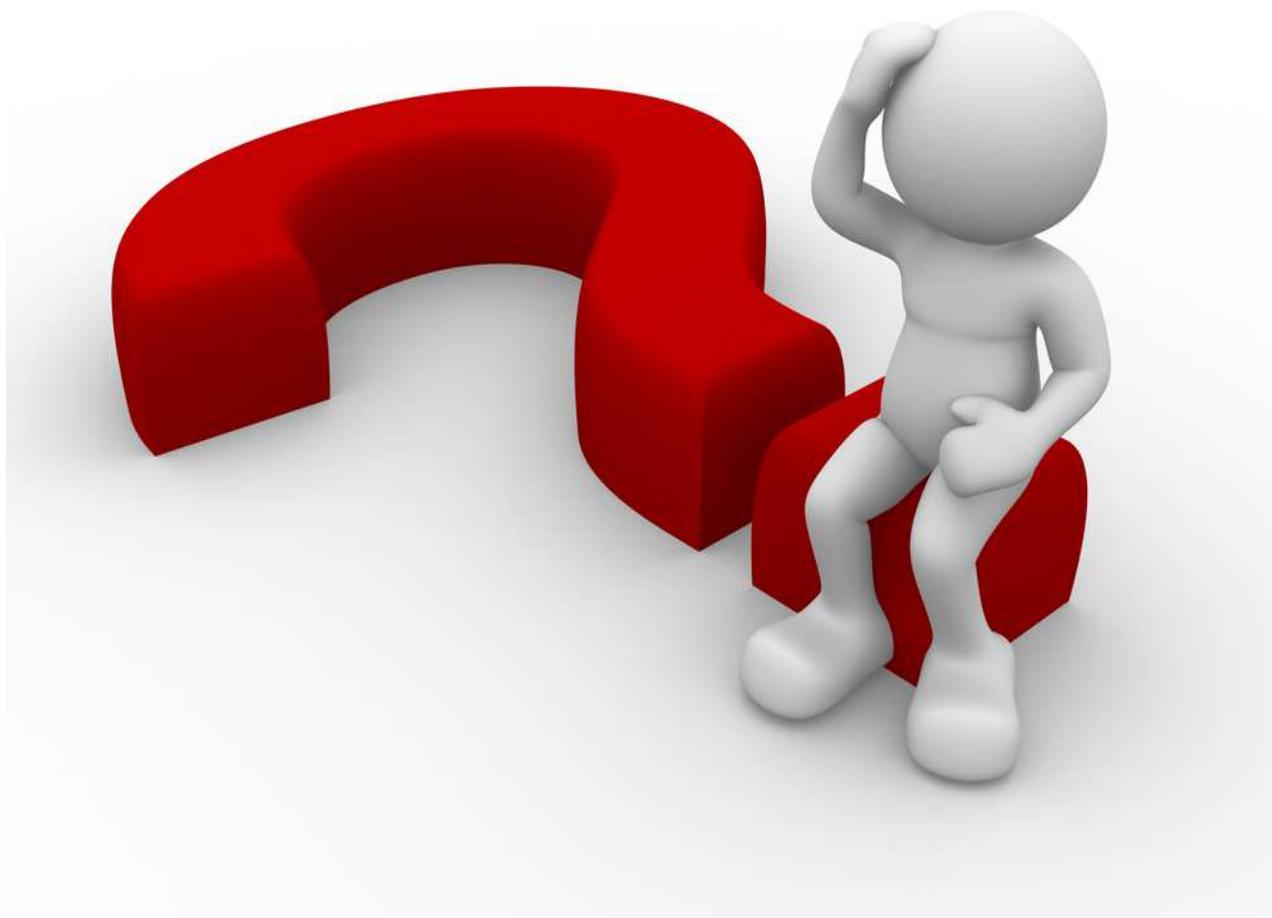
- > Pour les mesures adoptées en décembre 2019, les lignes directrices sont spécifiées dans la réponse du Conseil d'Etat et il reste peu de marge de manœuvre pour la mise en œuvre;
- > Pour la mise en œuvre de la motion Bapst/Rauber, la marge de manœuvre est plus grande:
 - > Imposition des titres non cotés (et non négociés régulièrement hors bourse):
 - > Abattement accordé sur le taux d'imposition;
 - > En l'état, l'idée serait de prévoir un système analogue à celui de l'imposition différenciée du capital.
 - > Barème de l'impôt sur la fortune:
 - > Supprimer les seuils tout en réduisant la charge fiscale.

Motion Bapst/Rauber et motions concernant la baisse de la fiscalité PP

> Barème de l'impôt sur la fortune



Discussion



Energie 2050 – abolition du système d'imposition de la valeur locative

Energie 2050

> Rappels

- > La stratégie énergétique 2050 a été approuvée en votation en 2017;
- > Les mesures fiscales sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2020, tant au niveau fédéral que cantonal:
 - > Art. 33 al. 2 et al. 2a LICD
 - > Nouvelle ordonnance de la DFIN sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés ainsi que des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement
https://bdlf.fr.ch/app/fr/texts_of_law/631.421/annex
 - > Notice spéciale pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles privés et des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement
<https://www.fr.ch/scc/impots/personnes-physiques/estimation-des-immeubles>

Energie 2050

- > Les nouvelles mesures:
 - > Il est possible de déduire les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement;
 - > Il est également possible de reporter sur deux périodes fiscales les frais d'investissement et de démolition destinés à économiser l'énergie s'il n'est pas possible de les faire valoir en déduction l'année durant laquelle ils ont été effectués.
 - > Pour le surplus, le système n'est pas modifié, notamment:
 - > La définition des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement n'est pas modifiée;
 - > Au niveau cantonal les répartitions de coûts prévues dans la notice restent inchangées. Par ex: isolation des façades est considérée comme ½ en FE et ½ en ECO.

Energie 2050

- > Frais de démolition engagés en vue d'une construction de remplacement:
 - > Ce sont les frais de démolition proprement dits du bâtiment et les frais d'enlèvement et d'élimination des déchets de chantier, pour autant que la construction de remplacement soit exécutée par **le ou la même contribuable**;
 - > Ne sont pas des frais de démolition, les frais d'assainissement des sites contaminés, les frais liés aux déplacements du terrain, aux défrichements, aux travaux de terrassement et aux travaux d'excavation en vue de la nouvelle construction;
 - > Afin d'éviter des problèmes de délimitation, **les contribuables devront annoncer leur intention de démolir** l'immeuble puis remettre un décompte séparé ventilant les frais entre frais de démontage et de démolition, frais d'enlèvement et d'élimination.

Energie 2050

- > Frais de démolition engagés en vue d'une construction de remplacement:
 - > Construction de remplacement: construction érigée dans un délai approprié (en principe 2 ans) sur le même terrain et présentant une affectation similaire. On considère qu'il y a affectation similaire si les conditions suivantes sont remplies:

Affectation de l'ancien bâtiment	Affectation de la construction de remplacement
Bâtiment d'habitation chauffé ou climatisé	Bâtiment d'habitation chauffé ou climatisé; l'intégration d'une partie à usage commercial est admise.
Bâtiment à affectation mixte (une partie dédiée à l'habitation et une à l'usage commercial)	Bâtiment à affectation mixte; un bâtiment d'habitation exclusivement chauffé ou climatisé est également admis

Energie 2050

- > Frais de démolition engagés en vue d'une construction de remplacement:
 - > Il n'y a en revanche pas d'affectation similaire :
 - > lorsqu'un ancien bâtiment non chauffé (étable, etc.) est remplacé par un bâtiment chauffé ou climatisé;
 - > Lorsqu'un bâtiment à affectation exclusivement commerciale (dépôt, etc. est remplacé par un bâtiment exclusivement d'habitation).
- > Frais pouvant être reportés sur les deux périodes fiscales suivantes:
 - > Ne peuvent pas être pris en compte l'année au cours de laquelle ils ont été engagés: report si le revenu net est négatif;
 - > En cas de déménagement en Suisse ou à l'étranger avec maintien d'un assujettissement limité au lieu de situation, le droit au report est maintenu.

Energie 2050

- > Quelques aspects pratiques:
 - > Au niveau de la DI, la feuille de répartition des frais va être modifiée
→ solde dédoublé: les frais d'économie d'énergie seront séparés des frais d'entretien et les soldes seront reportés dans deux codes séparés (meilleur suivi et fins statistiques);
 - > Le ou la contribuable qui souhaite faire valoir un report de frais devra le mentionner dans la DI des périodes suivantes;
 - > Pour la détermination du montant reportable, nous procéderons conformément à la méthode préconisée par l'AFC.

Energie 2050

Description	Montant	Report possible	Expiration du report
R. activité salarié	70'000		
R. activité indépendante	-5'000	Oui	2027
Valeur locative	15'000		
Frais ECO	-45'000	Oui	2022
Frais immobiliers	-50'000	Non	
Revenus	-15'000		
Frais professionnels	-9'000	Non	
Intérêts passifs	-6'000	Non	
Cotisations pilier 3a	-2'500	Non	
Déduction assurances	-4'000	Non	
Reports de pertes 2014	-3'000	Oui	2021
Revenu net	-39'500		

Energie 2050

Description	Montant	Report possible	Expiration du report
R. activité salarié	70'000		
Valeur locative	15'000		
Frais immobiliers	-50'000	Non	
Frais professionnels	-9'000	Non	
Intérêts passifs	-6'000	Non	
Cotisations pilier 3a	-2'500	Non	
Déduction assurances	-4'000	Non	
Revenus net avant prise en compte des éléments reportables	13'500		
Reports de pertes 2014	-3'000	Oui	2021
Frais ECO	-45'000	Oui	2022
R. activité indépendante	- 5'000	Oui	2027
Revenu net	-39'500		

Energie 2050

Revenus net avant prise en compte des éléments reportables	13'500	Eléments pris en compte en 2020	Reporté
Reports de pertes 2014	-3'000	-3'000	
Frais ECO	-45'000	-10'500	-34'500
R. activité indépendante	- 5'000		-5'000
Revenu net	-39'500		-39'500

Suppression de la valeur locative

Suppression de la valeur locative

Le projet en bref

- Initiative parlementaire qui demande la suppression de la valeur locative (VL) pour le logement propre dans la LIFD et la LHID
- Maintien du système actuel pour les résidences secondaires
- Sur le plan de la LIFD et de la LHID, la déduction des frais d'entretien est supprimée
- En revanche, possibilité pour les cantons de maintenir la déduction pour investissements destinés à économiser l'énergie et à aménager l'environnement, les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques et des frais de démolition en vue d'une construction de remplacement (énergie 2050)

Suppression de la valeur locative

Le projet en bref

- > Modification dans la déduction des intérêts selon 5 variantes :
 - > V1 : Intérêts déductibles jusqu'à 100% du rendement imposable de la fortune
 - > V2 : Intérêts déductibles jusqu'à 80% du rendement imposable de la fortune
 - > V3 : intérêts déductibles jusqu'à 100% du rendement imposable de la fortune **immobilière** avec déduction supplémentaire de Fr. 50 000 si participation d'au moins 10% dans une société
 - > V4 : intérêt déductible jusqu'à 100% du rendement imposable de la fortune **immobilière**
 - > V5 : aucun intérêt déductible
- > Introduction d'une déduction pour 1^{ère} acquisition

Suppression de la valeur locative

Quelques réflexions

- > Le système actuel se défend sur les plans constitutionnel, économique et de la systématique fiscale
- > Afin d'éviter une désharmonisation, les déductions pour économies d'énergie, protection de l'environnement, préservation des monuments historiques et démolition devraient être supprimées de la LHID
- > La possibilité de déduire les intérêts doit être limitée (V2 ou V4?)
- > La déduction pour première acquisition doit être supprimée (soulève de nombreuses questions d'application)
- > Faut-il revoir le système de répartition des intérêts pour les cantons qui ont beaucoup de résidences secondaires ?

Suppression de la valeur locative

Quelques réflexions

- > Simplification des travaux de taxation?
- > Les frais restent déductibles pour les immeubles loués ou dans la FC. Il faudra déterminer ce qui est déductible, respectivement non déductible
- > La suppression des frais d'entretien → négligence d'entretien du parc immobilier et effet négatif sur la conjoncture ?
- > La suppression de la VL est coûteuse:
 - > Sur le plan cantonal: Fr. 31.6 mios (v1) et Fr. 27.3 mios (v4)
 - > V5 ne coûterait quasiment rien

Suppression de la valeur locative

Quelle suite?

- > Après avoir pris connaissance des résultats de la consultation, la CER-CE a décidé (15.11.2019) d'entrer en matière sur le dossier de l'abolition de la valeur locative, et cela avec une majorité confortable
- > La CER-CE veut recueillir l'avis du CF
- > Poursuite de l'examen de l'objet par la CER-CE en mars 2020

Impôt à la source 2021

Sommaire

1. Objectifs de la révision impôt à la source
2. Etapes importantes
3. Principaux changements
4. Documentation

1. Objectifs de la révision de l'impôt à la source

- > Eliminer certaines inégalités de traitement entre les personnes soumises à l'impôt à la source et celles soumises à l'imposition ordinaire (principe de l'égalité inscrit dans la Constitution)
- > Garantir le respect des obligations internationales de la Suisse (accord libre circulation des personnes)
- > Uniformiser le calcul de l'impôt à la source dans toute la Suisse

2. Etapes importantes

- > Déc. 2016 : Adoption par le parlement des modifications de la LIFD et LHID concernant l'impôt à la source
- > Avril 2018 : Adoption par le DFF de l'ordonnance révisée sur l'impôt à la source
- > Avril 2018 : Décision du Conseil fédéral de mettre en vigueur au 01.01.2021 les modifications de la loi
- > Juin 2019 : Publication de la circulaire no 45 de l'AFC sur l'impôt la source
- > Automne 2020 : Adaptation de la LICD

3. Principaux changements (1/4)

Décompte direct avec le canton ayant droit

Cantons compétents :

- > domicile ou séjour en Suisse : canton de résidence
- > frontaliers (retour quotidien) : canton de l'employeur (siège, établissement stable)
- > résident à la semaine : canton de résidence à la semaine
- > artistes, sportifs et conférenciers : canton où la représentation a lieu

Nécessité d'avoir un n° de DPI dans chaque canton

3. Principaux changements (2/4)

Taxation ordinaire ultérieure (TOU)

- > TOU obligatoire
 - > revenu brut de Fr. 120'000.- ou plus par année
 - > fortune, autres revenus (plus de taxation ordinaire complémentaire)
- > TOU sur demande pour résidents
 - > demande jusqu'au 31.03. de l'année suivante
 - > reste TOU pour les années suivantes
- > TOU sur demande pour quasi-résidents
 - > demande jusqu'au 31.03. de l'année suivante
 - > quasi-résidence = min. 90% des revenus imposables en Suisse
 - > demande doit être faite chaque année

3. Principaux changements (3/4)

Réduction de la commission de perception

- > Entre 1% et 2% : év. difference entre décompte manuel et électronique
- > Prestation en capital : 1%, max. Fr. 50.- par prestation

Passage de l'imposition à la source à l'imposition ordinaire

- > Imposable selon procédure ordinaire pour toute l'année
- > Les impôts retenus à la source sont imputés

3. Principaux changements (4/4)

Modèles de calcul obligatoires

- > modèle annuel (FR, VD, GE, VS, TI) ou modèle mensuel

Suppression du barème D, nouveau barème G

- > Le barème G s'applique désormais aux revenus de substitution qui ne sont pas versés au contribuable via le DPI
- > Le barème D n'est également plus applicable pour les personnes qui exercent une activité lucrative accessoire
 - > Conversion en taux d'occupation global et application du barème ordinaire

Coûts d'acquisition pour les artistes

- > Déduction forfaitaire de 50 % de leurs revenus bruts

4. Documentation

- > Circulaire n° 45 de l'AFC sur l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs
- > Lettre d'information aux DPI (printemps 2020)
- > Instructions concernant l'IS destinées aux DPI (publiées sur internet au courant 2020)
- > Infos destinées aux personnes imposées à la source (mise-à-jour des infos publiées sur internet)

Revue de jurisprudence

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

Sommaire

1. Formation continue: non-déductibilité des cours d'épanouissement personnel (604 2018 110)
2. Procédure: demande de renseignements ≠ réclamation (604 2019 85)
3. Revenus d'immeubles: installations photovoltaïques, méthode brute (604 2019 43)
4. Frais d'entretien d'immeubles privés: rénovation équivalant à une nouvelle construction; nécessité d'un revenu imposable; frais liés à la protection de l'environnement (604 2019 32; 604 2019 24; 604 2018 114)
5. Tentative de soustraction d'impôt: déduction de frais de déplacement (ATF 2C_362/2018)
6. Exonération fiscale: personne morale poursuivant un but de service public (ATF 2C_740/2018)

1. Formation continue

- > TC FR 604 2018 110/111– frais de formation continue ou d'épanouissement personnel
- > Contestation:
 - > Le contribuable est électronicien auprès des Forces aériennes de l'Armée suisse. Il fait valoir en déduction des frais de formation et de perfectionnement pour un montant de Fr. 3770.- pour des séances individuelles auprès d'un cabinet de kinésiologie et de deux stages «d'éveil et de meilleure connaissance de soi». Il soutient que les cours suivis doivent lui permettre d'élargir ses compétences étant donné qu'il souhaite se réorienter professionnellement dans le domaine de l'enseignement, du coaching.
 - > Le SCC, se fondant sur le descriptif des stages et l'objectif de la kinésiologie estime que tous deux s'inscrivent davantage dans le cadre de la médecine alternative et que les stages relèvent du domaine thérapeutique et rejette la réclamation.

1. Formation continue

- > Considérants du TC:
 - > Le TC rappelle les nouvelles bases légales: les frais de perfectionnement sont déductibles sans égard à la profession (actuelle) exercée mais l'apprentissage pour lequel les frais de formation et de perfectionnement sont engagés devrait permettre l'exercice d'une activité professionnelle (frais de formation d'un maître de plongée, formation de masseuse sportive).
 - > Une formation est considérée comme un loisir ou servir à l'épanouissement personnel si elle n'est pas suivie à des fins professionnelles et ne mène à aucune qualification professionnelle. Les coûts ne sont pas déductibles.
 - > Il y a qualification professionnelle si le contribuable est en mesure d'atteindre l'indépendance financière en cas d'engagement à temps complet sur la base de la formation suivie et des connaissances acquises pendant la formation.

1. Formation continue

> Considérants du TC:

- > La formation continue doit viser à approfondir, à compléter des compétences professionnelles ou à acquérir de nouvelles compétences professionnelles; pour être reconnue comme ayant une finalité professionnelle, *la formation continue doit répondre à un certain niveau de qualité en matière pédagogique et méthodologique*. Son objectif principal est la transmission de connaissances professionnelles. Les événements relevant du divertissement, du récréatif, du loisir, du social ou de la détente ou l'exercice en commun d'une activité ne constituent pas des activités de formation continue à des fins professionnelles.
- > De même les prestations de conseil ne se limitent souvent pas à chercher à transmettre du savoir mais à trouver une solution à un problème concret; l'analyse doit se faire à la lumière du contrat.

1. Formation continue

> Considérants du TC:

- > Le TC a examiné la nature des cours: les stages visaient à «retrouver une connexion sensible, profonde et puissante avec soi». Les séances de kinésiologie visent quant à elles à «retrouver son potentiel énergétique perturbé par diverse situations de stress».
- > Le TC arrive à la conclusion que ces stages et séances ne constituent pas des cours, séminaires, congrès et autre manifestation et ne s'inscrivent pas dans le cadre d'une formation professionnelle. Ils ne procurent aucune qualification supplémentaire avec laquelle le recourant pourrait gagner sa vie.
- > Le TC a confirmé la décision sur réclamation du SCC

1. Formation continue

> Suivi:

- > Le SCC a été confronté à plusieurs cas: cas des cours de plongée, cas des cours de pilote d'avion. A chaque fois il y a de délicates questions de délimitations qui se posent entre le pur hobby ou le divertissement et l'exercice (possible) d'une activité lucrative.
- > Constat: ni le message, ni la circulaire de l'AFC ne donnent de réponses précises sur les cas limites. Des solutions ad hoc doivent être trouvées au cas par cas.

2. Procédure: demande de renseignements

- > TC FR 604 2019 85 – demande de renseignements ≠ réclamation
- > Contestation:
 - > 25 janvier 2019: réception de la taxation ordinaire du 21 janvier 2019
 - > 14 février 2019: courrier par lequel la fiduciaire représentant les contribuables demande:
 - > une prolongation du délai pour déposer une réclamation,
 - > des renseignements complémentaires quant à l'avis de taxation pour, cas échéant, déposer une réclamation;
 - > 15 février 2019: courriel du SCC donnant les renseignements requis.
 - > 25 février 2019: courriel de la fiduciaire au SCC faisant état de difficultés de lecture du courriel, demande d'entretien dans la journée.
 - > 25 février 2019: entretien téléphonique entre la fiduciaire et le SCC en lien avec les corrections apportées dans l'avis de taxation.

2. Procédure: demande de renseignements

> Contestation (suite):

- > 4 mars 2019: réclamation déposée par la fiduciaire, argumentation selon laquelle, comme l'avis de taxation du 21 janvier 2019 n'était pas complet, le délai de réclamation n'a commencé à courir qu'à réception du courriel du 15 février 2019.
- > 5 août 2019: décision du SCC déclarant la réclamation irrecevable pour cause de tardiveté, précisant que l'avis de taxation était complet puisqu'il indiquait les montants imposés de manière détaillée, par code.
- > 26 août 2019: recours déposé par la fiduciaire, argumentation selon laquelle le courrier du 14 février 2019 doit être considéré comme une réclamation, complétée par la suite le 4 mars 2019.

2. Procédure: demande de renseignements

- > Considérants du TC:
 - > Les recourants savaient que le délai de réclamation avait commencé à courir dès la notification de l'avis de taxation. Dans l'hypothèse inverse, ils n'auraient pas demandé sa prolongation dans le courrier du 14 février 2019.
 - > Le délai de réclamation est un délai fixé par la loi, non prolongeable.
 - > Contrairement à ce que soutiennent les recourants, leur intention de former une réclamation ne ressort pas du courrier du 14 février 2019 par lequel ils se limitent à demander des informations pour qu'ils puissent, cas échéant, déposer une réclamation.
 - > Confirmation de l'irrecevabilité de la réclamation déposée le 4 mars 2019 contre l'avis de taxation reçu le 25 janvier 2019.

3. Revenus d'immeubles

- > TC FR 604 2019 43/44
- > Contestation:
 - > La contestation porte sur la question de l'imposition de l'électricité produite par une installation photovoltaïque et injectée dans le réseau d'électricité, lorsque les contribuables consomment plus d'électricité qu'ils n'en produisent.
 - > Les contribuables sont propriétaires d'un immeuble. En 2016, ils ont installé des panneaux solaires photovoltaïques et ont fait valoir les coûts en déduction, en tenant compte de la rétribution unique qu'ils ont reçue. En 2017, le SCC a retenu un montant de Fr. 696.– en tant que rendement de la fortune immobilière, pour la rétribution obtenue pour le courant injecté dans le réseau. Selon le SCC, les rétributions pour l'injection constituent un revenu imposable peu importe qu'il s'agisse de rétribution au prix coûtant ou de rétribution du courant injecté avec commercialisation directe.

3. Revenus d'immeubles

> Contestation:

> Les contribuables contestent l'imposition de la rétribution: ils indiquent qu'ils ont opté pour la rétribution unique (subvention) au prix coûtant qui a été prise en compte pour la déduction des investissements. Il n'y a donc pas lieu d'imposer le courant injecté dans le réseau. Ils indiquent que, globalement, ils consomment plus d'électricité qu'ils n'en produisent. Dès lors, il n'existe pas de revenu imposable.

> Considérants du TC:

> Le TC rappelle le régime de l'ancienne loi sur l'énergie:

> Les gestionnaires de réseau sont obligés de reprendre et de rétribuer l'électricité produite dans les installations nouvelles au prix coûtant, pour autant que l'exploitant n'ait pas demandé une rétribution unique (art. 7a aLEn).

3. Revenus d'immeubles

> Considérants du TC:

- > Lorsque les exploitants optent pour la rétribution unique, les gestionnaires de réseau doivent reprendre l'électricité produite au prix du marché (art. 7a^{bis} et 7 aLEn)
- > Le TC confirme que le traitement fiscal est identique que l'on se trouve dans une rétribution au prix coûtant ou une rétribution au prix du marché = imposition
- > Le TC rappelle les pratiques des cantons pour le courant injecté:
 - > Méthode nette: si la production établie pour un même laps de temps ne dépasse pas l'énergie utilisée, on considère qu'il s'agit d'une production destinée à ses propres besoins non imposable;
 - > Méthode brute: les coûts d'électricité dont le propriétaire a besoin sont considérés comme des dépenses d'entretien non déductibles. Par conséquent, le montant brut de la rémunération du courant injecté (au prix coûtant ou au prix du marché) est imposable.

3. Revenus d'immeubles

> Considérants du TC:

- > Sur la base de l'analyse de la CSI et de la législation cantonale, le TC estime que la méthode brute appliquée par le canton de Fribourg est admissible.

4. Frais d'entretien d'immeubles privés

- > TC FR 604 2019 32/35 – rénovation équivalant à une nouvelle construction
- > Contestation:
 - > Travaux de rénovation et de transformation d'une ancienne ferme avec création de deux nouveaux appartements en plus de celui qui existait déjà et dont la surface habitable a été agrandie.
 - > Déduction demandée par les contribuables au titre de frais d'entretien d'immeuble privé, à concurrence d'environ Fr. 300'000.- (coût total des travaux de Fr. 750'000.-).
 - > Refus du SCC, confirmé par décision sur réclamation.
 - > Recours des contribuables qui invoquent notamment leur souci de trouver des solutions durables pour économiser l'énergie, « dans l'esprit du respect de l'environnement et le souci de laisser notre planète la plus propre, pour les générations à venir ».

4. Frais d'entretien d'immeubles privés

> Considérants du TC:

> Confirmation des principes posés par la jurisprudence: les frais d'entretien déductibles – au sens technique – sont ceux engendrés par les travaux nécessaires au maintien en l'état de l'immeuble, notamment au maintien de ses possibilités d'utilisation, et qui n'en augmentent pas la valeur (d'usage).

> En l'espèce, les travaux ont touché les éléments essentiels de l'immeuble tels que la charpente, les dalles, les sanitaires, les installations électriques et ont conduit à la création de deux nouveaux appartements et à l'agrandissement de l'appartement préexistant.

Ils ont donc augmenté de manière déterminante la valeur d'usage de l'immeuble; ils peuvent être comparés à une nouvelle construction dans leur majeure partie et l'essentiel de leur coût ne peut être déduit au titre de frais d'entretien.

4. Frais d'entretien d'immeubles privés

- > Considérants du TC (suite):
 - > Le fait que des solutions tenant compte de l'environnement ont été privilégiées ne permet pas de déduire leur coût au titre de dépenses d'investissement destinées à économiser l'énergie (voir également ci-après arrêt 604 2018 114)
 - > Admission, selon proposition du SCC formulée dans les observations, d'une déduction totale d'environ Fr. 15'000.- pour les deux périodes fiscales concernées par les travaux; ce montant correspond aux frais effectifs liés au remplacement du carrelage et à l'installation de chauffage de l'appartement préexistant.

4. Frais d'entretien d'immeubles privés

- > TC FR 604 2019 24/25 – rénovation d'un immeuble qui n'était plus loué ni habité depuis plusieurs années
- > Contestation:
 - > Acquisition en 2011 par les contribuables d'un immeuble de plusieurs appartements en cours de rénovation.
 - > Demande de déduction pour les travaux de rénovation réalisés en 2014, à concurrence d'environ Fr. 50'000.- pour la période concernée, au titre de frais d'entretien d'immeubles privés.
 - > Refus du SCC au motif que l'immeuble n'était plus habité depuis 2008 et se trouvait encore en travaux en 2018.
 - > Argumentation des recourants: les travaux effectués par le propriétaire précédent avaient déjà rendu habitables les 6 appartements des 2 premiers étages et les travaux réalisés en 2014 sur ces appartements ont eu pour seul but de réparer des dégâts d'eau.

4. Frais d'entretien d'immeubles privés

- > Considérants du TC:
 - > L'abolition de la pratique Dumont permet certes de déduire également les frais d'entretien des immeubles privés nouvellement acquis (art. 33 al. 2 1^{ère} phrase LICD)
 - > Rappel (consid. 3.4):
 - > principe: les frais d'entretien revendiqués en déduction doivent se trouver sur le plan économique et temporel en rapport direct avec la réalisation d'un revenu imposable (loyers ou valeur locative);
 - > exception possible seulement dans les cas où, provisoirement, aucun revenu n'est réalisé en raison de travaux d'entretien.
 - > En l'espèce, l'absence de revenu réalisé n'est pas provisoire. Pas de rapport direct avec un revenu imposable passé ou actuel, mais uniquement avec un revenu futur. Les travaux représentent en conséquence des frais d'investissement non déductibles.

4. Frais d'entretien d'immeubles privés

- > TC FR 604 2018 114/115 – création de fosses à lisier pour deux chalets d'alpage
- > Contestation:
 - > Les recourants demandent la déduction du coût de construction de deux fosses à lisier, au titre de frais d'entretien ou de frais destinés à économiser l'énergie ou à ménager l'environnement.
- > Considérants du TC:
 - > Nouvelles constructions → ne constituent pas des frais d'entretien
 - > En l'état de la législation et de ses dispositions d'application, les frais (dépenses d'investissement) destinés à économiser l'énergie ou à ménager l'environnement qui sont fiscalement déductibles sont uniquement ceux qui visent à rationaliser la consommation d'énergie ou à recourir aux énergies renouvelables → tel n'est pas le cas de la construction des fosses à lisier.

5. Tentative de soustraction d'impôt : déduction de frais de déplacement

- > ATF 2C_362 2018 (TC FR 604 2017 75/76)
- > Rappel du cas:
 - > Demande de déduction de frais de déplacement pour les périodes fiscales 2011 à 2013 (Fr. 41'500.-);
 - > Refus du SCC au motif que le contribuable disposait d'un véhicule d'entreprise, confirmé sur réclamation et sur recours;
 - > Prononcé d'amendes (au total Fr. 3600.- IFD et Fr. 8500.- IC) pour tentatives de soustraction fiscale;
 - > Recours du contribuable, invoquant un accord avec son employeur, à teneur duquel il pouvait utiliser le véhicule d'entreprise à titre privé, en compensation du grand nombre d'heures supplémentaires qu'il effectuait.

5. Tentative de soustraction d'impôt : déduction de frais de déplacement

> Considérants du TC:

- > La soustraction fiscale est notamment réalisée lorsqu'une taxation est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive son obligation de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte;
- > La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc;
- > Éléments objectifs de la tentative réalisés en l'espèce (déduction non justifiée, puisque le contribuable ne supportait pas les coûts liés à l'utilisation du véhicule utilisé pour les trajets en question);

5. Tentative de soustraction d'impôt : déduction de frais de déplacement

- > Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle;
- > La preuve d'un comportement intentionnel est apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes;
- > En l'espèce, vu les explications crédibles données par le recourant, il existe un doute raisonnable («erhebliche und nicht zu unterdrückende Zweifel») quant à sa volonté de commettre une soustraction d'impôt.

5. Tentative de soustraction d'impôt : déduction de frais de déplacement

> Contestation:

- > Le SCC a recouru contre cet arrêt en invoquant une mauvaise application du principe juridique «in dubio pro reo». Il considère que le TC a méconnu la portée de ce principe en se fondant uniquement sur l'audition du contribuable pour déterminer les faits. La prise en compte de l'ensemble des moyens de preuve permet de constater que le contribuable avait connaissance de l'inexactitude des informations fournies dans la déclaration d'impôt. On doit dès lors au moins retenir que sa fausse déclaration relative aux frais de déplacement constitue une tentative de soustraction sous l'angle du dol éventuel.

5. Tentative de soustraction d'impôt : déduction de frais de déplacement

- > Considérants du TF:
 - > Le TF rappelle que la preuve de l'intention est apportée lorsqu'il apparaît avec suffisamment d'assurance que l'accusé était conscient de l'inexactitude ou du caractère incomplet des informations. Si cette connaissance est démontrée alors on doit partir de l'idée qu'il a également agi avec la volonté, à savoir qu'il a voulu tromper les autorités fiscales pour obtenir une taxation moins élevée.
 - > Selon le TF, le TC n'a examiné qu'en marge la question de savoir si le contribuable connaissait le caractère inexact des informations. Etant donné le caractère primordial de cette question pour déterminer l'existence de la volonté, cette question doit être examinée.

5. Tentative de soustraction d'impôt : déduction de frais de déplacement

- > Considérants du TF:
 - > Au vu de l'ensemble des éléments du dossier le TF considère que le contribuable savait que les données fournies étaient fausses. Etant donné qu'il avait connaissance de l'inexactitude et qu'aucun indice contraire ne permet d'arriver à une autre conclusion, on doit aussi considérer qu'il a agi avec la volonté de tromper les autorités fiscales.
- > Suite pour le SCC (cas d'application possibles):
 - > Le contribuable fait valoir des frais d'entretien d'immeuble (par ex. rénovation de la cuisine); dans les faits il a étendu la maison et doublé le volume de la cuisine existante (non changée);
 - > Le contribuable fait valoir des frais pour le remplacement d'un mur de soutènement; sur les images aériennes, on voit qu'il n'y avait aucun mur.

6. Exonération fiscale d'une personne morale

- > ATF 2C_740/2018 (TC FR 604 2017 91/92) – exonération d'une association en raison d'un but de service public ou d'utilité publique
- > Contestation:
 - > Demande d'exonération formulée par une association dont le but statutaire est la gestion et l'exploitation d'une « résidence » destinée à l'accueil et l'hébergement de personnes « âgées » autonomes et à leur encadrement notamment par des personnes au bénéfice de mesures de réinsertion ou de formation de l'assurance-invalidité.
 - > Rejet de la demande d'exonération par le SCC, recours au TC.
 - > Admission du recours par le TC qui a retenu que la location d'appartements avec services adaptés aux seniors et l'emploi de collaborateurs à des fins de réinsertion professionnelle correspondaient à des buts de service public qui étaient prépondérants par rapport au caractère lucratif de l'exploitation du restaurant de la résidence, également ouvert au public.

6. Exonération fiscale d'une personne morale

- > Contestation (suite):
 - > Recours du SCC qui fait valoir notamment que l'activité de gestion et d'exploitation d'appartements adaptés pour des seniors autonomes poursuivie par l'association ne relève pas d'un service public;
 - > Appui par l'AFC qui estime que la surveillance exercée par la Commune est insuffisante et que les buts lucratifs de l'association excluent son exonération.

6. Exonération fiscale d'une personne morale

- > Considérants du TF:
 - > Rappel des 3 conditions générales cumulatives d'exonération:
 - > activité exercée exclusivement au profit de l'utilité publique ou du bien commun;
 - > irrévocabilité de l'affectation des fonds;
 - > activité effective conforme aux statuts.
 - > Interprétation restrictive du but de service public
 - > tâches étroitement liées aux tâches étatiques;
 - > mais la notion de service public n'est pas immuable: elle varie en fonction de l'évolution des conceptions et des besoins.

6. Exonération fiscale d'une personne morale

- > Considérants du TF (suite):
 - > Autres critères ressortant de la jurisprudence et de la pratique:
 - > si une personne morale poursuit également des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle, une exonération totale ou partielle reste possible si elle a été chargée d'une tâche publique par un acte de droit public ou si une collectivité publique (p. ex. une commune) a expressément manifesté son intérêt.
 - > exigence de surveillance de la collectivité publique.
 - > buts lucratifs ou d'assistance mutuelle doivent rester secondaires, car nécessité de respecter le principe de neutralité concurrentielle.

6. Exonération fiscale d'une personne morale

> Considérants du TF (suite):

> Application au cas particulier:

> conditions générales remplies

> réinsertion professionnelle = but de service public

> discussion sur l'activité de gestion et d'exploitation d'appartements adaptés à des seniors autonomes:

→ également but de service public: car soutien à la vie dans son propre ménage et à l'autonomie, implication de la commune dans le projet, surveillance par celle-ci, caractère modéré des loyers, absence de rémunération des membres du comité au-delà d'un défraiement, restaurant conçu pour servir prioritairement de lieu d'accueil et d'échange.

6. Exonération fiscale d'une personne morale

- > Considérants du TF (suite):
 - > réponse à l'argumentation du SCC:
 - > la loi cantonale sur les seniors laisse aux communes la compétence d'établir leur politique locale en faveur des seniors;
 - > l'activité et le soutien de la commune ne va pas à l'encontre de l'esprit de la loi cantonale sur les seniors.
 - > réponse à l'argumentation de l'AFC:
 - > surveillance effective par la commune, notamment par la présence de deux représentants au sein du comité;
 - > pas de problème par rapport au principe de neutralité concurrentielle, car l'association n'agit pas sur le marché comme n'importe quel acteur économique.

Questions



Mise en œuvre RFFA dans le canton de Fribourg

Sommaire

- > Bref historique
- > La mise en œuvre fribourgeoise: rappel des axes
- > Taxe sociale
- > Super-déduction R&D
- > Patent-Box
- > Limitation des déductions
- > Imposition différenciée du capital
- > Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital
- > Step-Up fin des statuts fiscaux
- > Pratique ou pragmatisme du SCC
- > Défis et questions ouvertes pour le SCC

1. Bref historique

- > 25 mai 2019: approbation de la loi fédérale sur la réforme fiscale et le financement de l'AVS en votation populaire
- > 30 juin 2019: approbation de la législation de mise en œuvre dans le canton de Fribourg en votation populaire
 - > Loi du 13 décembre 2018 sur la mise en œuvre de la réforme fiscale
 - > Décret du 13 décembre 2018 sur les contributions financières transitoires de l'Etat en faveur des communes et des paroisses
- > Un recours a été déposé au Tribunal fédéral : selon le recourant, les articles du décret qui prévoient le versement de compensations transitoires aux paroisses violent la liberté de conscience et de croyance.
- > 1^{er} janvier 2020: entrée en vigueur de la réforme fiscale

2. Mise en œuvre fribourgeoise: rappel des axes

Mesures fiscales	Mise en œuvre fribourgeoise
Suppression des statuts	Suppression
Step-up de fin des statuts	Neutralisé; RL imposées au taux de 4% (art. 248d LICD)
Impôt cantonal de base sur le bénéfice	Baisse 8.5% à 4%
Impôt cantonal de base sur le capital	Baisse de 0.16% à 0.1% avec imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital
Imposition différenciée du capital	0.01% (participations et propriété intellectuelle à l'exclusion des prêts intragroupe)

2. Mise en œuvre fribourgeoise: rappel des axes

Mesures fiscales	Mise en œuvre fribourgeoise
Déduction supplémentaire R&D	Avec dégrèvement de 50%
Patent box	Avec dégrèvement de 90%
Limitation des mesures fiscales supplémentaires	Dégrèvement max. de 20% (au moins 80% du bénéfice doit être imposé)
Step-up de migration	Art. 103c LICD
Imposition partielle des dividendes	Abattement réduit à 30% (contre 50% avant réforme)

3. Taxe sociale

(Art. 3 de la loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale)

- > Vise à financer les mesures sociales dans la formation professionnelle et l'accueil extrafamilial
- > Taxe sociale = 8.5% de l'impôt cantonal de base sur le bénéfice
- > Fonctionnement dès 2020
 - > Facturation d'un acompte en février 2020 (sur la base des derniers chiffres connus du SCC)
 - > Décision formelle de taxation et décompte en 2021/22 (en parallèle à la taxation bénéfice/capital de la PM)
 - > Intérêt moratoire commence à courir 30 jours après la notification du décompte (pas d'intérêt sur acompte)
 - > En cas de réclamation contre la taxation bénéfice/capital, la réclamation vaut également pour la taxe sociale

3. Taxe sociale

	Moyenne cantonale		Ville de Fribourg	
Taux cantonal de base	100%	4%	100%	4%
Taux communal	75%	3%	80%	3.2%
Taux paroisse	10%	0.4%	10%	0.4%
Impôt cantonal, communal et paroissial		7.4%		7.6%
IFD		8.5%		8.5%
Taux sur le bénéfice après impôt		15.90%		16.10%
Taux effectif sur le bénéfice avant impôt		13.72%		13.86%
Taxe sociale	8.5%	0.34%	8.5%	0.34%
Taux effectif avec la taxe sociale		13.97%		14.12%

4. Super-déduction R&D (art. 101a LICD)

- > R&D au sens de l'art. 2 de la LF sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation
 - > Recherche scientifique
 - > Innovation fondée sur la science
- > Dépenses de R&D déductibles:
 - > Dépenses de personnel directement imputables à la R&D + 35% (mais au maximum les dépenses effectives), ou
 - > 80% des dépenses des travaux de R&D facturés par des tiers
 - > Si déduction c/o mandant, pas de déduction chez le mandataire

5. Patent box (art. 103 a et b LICD)

- > Les bénéfices provenant de brevets **et de droits comparables** sont séparés des autres bénéfices générés par une entreprise et soumis à une imposition réduite pour l'impôt cantonal
- > Les bénéfices soumis au régime privilégié sont déterminés selon la méthode résiduelle, selon l'approche Nexus modifiée (ratio entre les dépenses totales de R&D et les dépenses engagées en Suisse multiplié par les bénéfices)
- > Le dégrèvement porte sur la base de calcul et se monte à 90%.
- > Lorsque les brevets et droits comparables seront soumis pour la première fois à la patent box un décompte des dépenses de R&D déjà invoquées fiscalement pour les brevets et droits comparables devra être effectué durant la première année.

6. Limitation de la réduction fiscale (art. 103e LICD)

- > La réduction fiscale totale fondée sur les articles 101a, 103a et b ne doit pas dépasser **20 % du bénéfice imposable** avant compensation des pertes, à l'exclusion du rendement net des participations selon les articles 111 et 112 et avant déduction des réductions susdites.
- > Ni les réductions fondées sur les articles 101a et 103b ni la réduction fiscale totale ne doivent entraîner de reports de pertes.

6. Limitation de la réduction fiscale (art. 103e LICD)

	Pourcentage d'allègement		Canton	IFD
Bénéfice brut			1'500'000	1'500'000
Bénéfice éligible pour la box		500'000		
Dégrèvement patent box	90 %	- 450'000	- 450'000	
Dépenses de R&D		1'200'000 (1)		
Déduction supplémentaire	150 %	- 600'000	- 600'000	
Sous-Total			450'000	1'500'000
Dégrèvement maximal	20 %		300'000	
Dégrèvement avant corrections			1'050'000	
Correction			750'000	

(1) Montant déterminé selon slide 8

7. Imposition différenciée du capital (art. 121 al. 1 et 2 LICD)

- > L'impôt sur le capital est calculé au taux de 1 ‰.
- > Il est calculé au taux de 0,1 ‰ pour le capital propre afférent aux droits de participation visés aux articles 111 et 112 et aux droits visés à l'article 103a LICD.

8. Step-up de fin des statuts (art. 248d LICD)

- > La société doit avoir la possibilité de faire valoir les réserves latentes créées sous l'égide du statut. Elles sont déterminées selon les méthodes reconnues et attestées par l'autorité fiscale (décision). Pas de comptabilisation nécessaire
- > La demande de reconnaissance des réserves latentes peut être déposée en même temps que la déclaration d'impôt
- > Le bénéfice des 5 années suivantes attribué à la réalisation de ces RL doit être imposé de manière séparée
- > Le canton a neutralisé la disposition en fixant le taux de cette imposition séparée à 4%

9. Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital (art. 121 al. 3 LICD)

- > Mesure optionnelle (RIE II), mise en œuvre en réponse à une motion cantonale
- > L'impôt sur le bénéfice est déduit de l'impôt sur le capital
- > La déduction ne peut pas excéder le montant de l'impôt sur le capital

Ex.	Impôt sur le bénéfice	Impôt sur le capital	Imputation	Impôt total dû
1.	100	50	$50 - 100 = - 50$ (minimum 0)	Impôt sur le capital = 0 Impôt sur le bénéfice = 100
2.	50	50	$50 - 50 = 0$	Impôt sur le capital = 0 Impôt sur le bénéfice = 50
3.	25	50	$50 - 25 = 25$	Impôt sur le capital = 25 Impôt sur le bénéfice = 25
4.	0	50	$50 - 0 = 50$	Impôt sur le capital = 50 Impôt sur le bénéfice = 0

10. Pratique ou pragmatisme du SCC

- > Application du nouveau taux lors de bouclement en cours de 2020 (par exemple au 30 mars 2020)
- > *Exception : Bouclement en cours d'année des sociétés à statuts*
 - > *Statut société principale*
 - > *Step up admis par AFC*
 - > *Sociétés de domicile et mixtes*
 - > *Pas de modification statutaire à effectuer*
 - > *Pas de bouclement intermédiaire à effectuer*
 - > *Le SCC appliquera une méthode prorata temporis*
 - > *Correction des éléments imposables au canton*
- > Formulaires spécifiques pour les nouveaux outils
- > Pas d'accord préalable (Ruling) pour les nouveaux outils

10. Pratique ou pragmatisme du SCC

> Exemple de calcul

> Sociétés de domicile

> Bouclément 31.03.2020

> Préciput appliqué selon article 128 LICD : 10%

> Bénéfice annuel au 31.03.2020 : 12 Mios

		Bénéfice imposable
Résultat selon comptes au 31.03.2020	12 000 000	
Répartition prorata temporis		
Part bénéfice 01.04.2019-31.12.2019	9 000 000	
Préciput société de domicile		900 000
Part bénéfice 01.01.2020-31.03.2020	3 000 000	3 000 000
Bénéfice imposable		3 900 000

11. Défis et questions ouvertes pour SCC

- > Défis
 - > Adaptation des outils informatiques
 - > Formation du personnel
 - > Information organisée en décembre par AFC
 - > Formation/directives CSI dès printemps 2020
 - > *Informations sur le site Internet ?*

- > Questions ouvertes
 - > Nombre de sociétés concernées par les mesures
 - > Fiscalité intercantonale
 - > Circulaire CSI en préparation (publication prévue en mai 2020)
 - > Séminaire OREF (mai 2020)? et EXPERTsuisse (septembre 2020)

Questions

