ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

Service cantonal des contributions SCC
Kantonale Steuerverwaltung KSTV

Rue Joseph-Piller 13, Case postale, 1701 Fribourg

www.fr.ch/scc

L'imposition selon la dépense

1. En bref

L'imposition selon la dépense est destinée aux étrangers qui séjournent en Suisse sans y exercer d'activité lucrative.

Elle est calculée sur l'ensemble des dépenses d'entretien du contribuable et des personnes qui sont à sa charge, supportées pour assurer leur train de vie: loyer annuel, entretien d'un bien immobilier, personnel de maison, scolarisation des enfants, habillement, loisirs, etc.

Dans le canton de Fribourg, l'assiette fiscale minimale pertinente pour l'impôt sur le revenu est fixée à 250'000 francs. L'impôt sur la fortune est calculé sur une fortune qui représente au minimum quatre fois le montant fixé pour l'impôt sur le revenu.

Pour l'impôt fédéral direct (IFD), l'assiette fiscale minimale est de 400'000 francs.

2. Bases légales

> Art. 14 et 248b de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD) ; ces articles ont été modifiés avec entrée en vigueur au 1er janvier 2014
> Arrêté sur l'imposition d'après la dépense ; cet arrêté a été modifié avec entrée en vigueur au 1er janvier 2014
> Art. 6, 72q et 78e de loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) ; ces articles ont été modifiés avec entrée en vigueur au 1er janvier 2016
> Art. 14 et 205d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) ; ces articles ont été modifiés avec entrée en vigueur au 1er janvier 2016
> Ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct ; entrée en vigueur le 1er janvier 2016
> Circulaire no 44 du 24 juillet 2018 de l'Administration fédéral des contributions (AFC)
> Art. 4 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt

3. Conditions

Les personnes physiques ont le droit d'être imposées d'après la dépense au lieu de verser des impôts sur le revenu et sur la fortune si elles remplissent les conditions suivantes :

a) ne pas avoir la nationalité suisse ;
b) être assujetties à titre illimité pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans ;
c) ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse.

Les époux vivant en ménage commun doivent remplir l'un et l'autre ces conditions.

> Les personnes avec la double-nationalité Suisse-étranger sont considérées comme Suisses.
> Les bénéficiaires d'une imposition selon la dépense ne peuvent pas exercer d'activité lucrative en Suisse ou depuis la Suisse. La gestion de la fortune privée est admise dans les limites usuelles.

Les activités suivantes sont autorisées :

> Une fonction non rémunérée d'administrateur tant que le temps utilisé pour cette fonction est insignifiant
> Une activité lucrative à l'étranger (le lieu de travail doit se trouver à l'étranger)
> Une activité bénévole en Suisse

4. Procédure

Une demande écrite doit être adressée au Service cantonal des contributions (SCC), rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, en principe avant de prendre domicile dans le canton de Fribourg, mais au plus tard à la fin de l'année après avoir pris domicile dans le canton.

La demande doit contenir les informations et documents suivants :

> Présentation de la personne ou des personnes concernées par la demande (parcours professionnel, situation financière et familiale)
> Attestation que les personnes concernées remplissent les conditions selon art. 14 LICD et art. 14 LIFD (voir aussi point 3)
> Estimation des dépenses mondiales des personnes concernées pour leur train de vie et celui des personnes à leur charge (voir formulaire séparé)
> Copies des passeports de toutes les personnes concernées
> Copies des permis de séjours (si déjà disponibles)
> Copie du contrat d'achat ou de location du logement (si déjà disponible)
> Procuration, si les personnes concernées se font représenter

Le SCC examinera la demande et, si toutes les conditions sont remplies, confirmera son accord ainsi que la base minimale d'imposition.

Pour que le SCC puisse effectuer le calcul de contrôle, le contribuable devra remplir chaque année une déclaration d'impôt spécialement prévue à cet effet ainsi qu'un état des titres pour la fortune mobilière placée en Suisse.

En cas de questions, le SCC (Kristian Olenik, tél. 026 305 32 71, e-mail kristian.olenik@fr.ch) est à votre disposition.

Pour l'autorisation de séjour ou d'établissement, nous vous prions de vous adresser au Service de la population et des migrants, rte d'Englisberg 11, 1763 Granges-Paccot.

5. Suppression de l'imposition selon la dépense

Le mode de taxation selon la dépense sera supprimé dans les cas suivant :

> Passage à la taxation ordinaire à titre volontaire
> Obtention de la nationalité suisse ou mariage avec un conjoint de nationalité suisse
> Début d'une activité lucrative en Suisse

Une fois taxé selon le mode ordinaire, un retour à la taxation selon la dépense n'est pas possible.

6. Modification de la base imposable minimale

Si la situation du contribuable change (train de vie, nombre de personnes à sa charge, logement), le montant de base (forfait) doit être adapté. Le changement prendra dans ce cas effet à la période fiscale qui suit l'année en cours.

7. Calcul de l'impôt

7.1. L'impôt sur le revenu

7.1.1. Base imposable minimale

L'impôt qui remplace l'impôt sur le revenu est calculé sur la base des dépenses annuelles du contribuable et des personnes dont il a la charge, effectuées durant la période de calcul en Suisse et à l'étranger pour assurer leur train de vie, mais au minimum d'après le plus élevé des montants suivants :

a) 250'000 francs (IFD : 400'000 francs) ;
b) pour les contribuables chefs de ménage : sept fois le loyer annuel ou la valeur locative ;
c) pour les autres contribuables : trois fois le prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture au lieu du domicile.

> Pour les ressortissants d'un autre pays que l'UE/AELE, le minimum est fixé à 500'000 francs.
> Le loyer est pris à sa valeur brute sans les charges.
> La valeur locative est calculée sur la base du questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles. Aucune déduction n'est admise.
> Comme prix de pension annuel, on prendra en compte le total des dépenses pour le logement et la nourriture dans les hôtels, pensions et autres établissements analogues, y compris les dépenses pour les boissons, le chauffage, le service, etc.

7.1.2. Barème

L'impôt est perçu d'après les barèmes de l'impôt ordinaire. Pour l'IFD, la réduction (251 francs par enfant et par personne nécessiteuse) prévue à l'art. 36, al. 2bis, 2^{e} phrase, n'est pas applicable.

7.2. L'impôt sur la fortune

Au niveau cantonal et communal, un impôt sur la fortune est perçu.

7.2.1. Base imposable minimale

L'impôt sur la fortune est calculé sur une fortune qui représente au minimum quatre fois le montant forfaitaire selon point 7.1.1 mais au minimum sur la valeur fiscale des immeubles situés dans le canton de Fribourg.

7.2.2. Barème

L'impôt est perçu d'après les barèmes de l'impôt ordinaire.

7.3. Le calcul de contrôle

Le montant de l'impôt d'après la dépense doit être au moins égal à la somme des impôts sur le revenu et sur la fortune calculés selon le barème ordinaire sur le montant total des éléments bruts suivants :

a) la fortune immobilière sise en Suisse et son rendement ;
b) les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qu'ils produisent ;
c) les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier et les revenus qu'ils produisent ;
d) les droits d'auteur, brevets et droits analogues exploités en Suisse et les revenus qu'ils produisent ;
e) les retraites, rentes et pensions de sources suisses ;
f) les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention contre les doubles impositions conclue par la Suisse.

> Ce calcul se fait séparément pour l'impôt cantonal/communal et pour l'IFD.
> Par capitaux mobiliers placés en Suisse, il faut comprendre :
  > les droits de créances dont le domicile ou le siège du débiteur se trouve en Suisse ;
  > les droits de participations à des sociétés de capitaux dont le lieu du siège est en Suisse.
> Le lieu où sont conservés les droits de participation ou de créance, de même que la devise dans laquelle ils sont libellés ne sont pas déterminants.
> Le droit à l'application d'une convention de double imposition est aussi pris en compte lorsque le dégrèvement est accordé non sur la base d'une attestation officielle ou d'une demande particulière, mais sur la seule indication d'une adresse suisse au débiteur étranger, comme c'est souvent le cas pour les redevances, les pensions et les retraites qui sont versées sans aucune déduction. Déterminante n'est pas la question de savoir si le bénéficiaire a entrepris des démarches pour obtenir les avantages découlant des conventions en vue d'éviter les doubles impositions, mais simplement le fait qu'il a été exonéré des impôts étrangers en vertu d'une telle convention. Les conventions avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, la France, l'Italie, la Norvège, le Canada et les USA prévoient des règles particulières (voir point 8).

Seules les déductions suivantes sont admises:

> les frais d'entretien des immeubles soumis à imposition;
> les frais usuels d'administration des capitaux mobiliers pour autant que leur rendement soit imposé.

Les intérêts passifs, les rentes, les charges durables et les déductions sociales ne peuvent pas être déduits.

8. L'imposition modifiée / imputation forfaitaire d'impôt

D'après les conventions de double imposition avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, l'Italie, la Norvège, le Canada et les Etats-Unis d'Amérique, les personnes physiques résidant en Suisse peuvent prétendre aux avantages de la convention uniquement si tous leurs revenus provenant de ces Etats, et qui sont imposables d'après le droit fiscal suisse, sont soumis aux impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Pour cela, la base de calcul (du calcul de contrôle) doit comprendre tous les revenus imposables provenant de ces Etats en plus de ceux mentionnés sous point 7.3 et les impôts doivent être calculés au taux du revenu total (au taux maximal, si le contribuable renonce à indiquer la totalité des éléments).

Dans le cadre de cette imposition modifiée, les contribuables peuvent prétendre à l'imputation forfaitaire d'impôts. Dans ce cas, il faut déclarer les revenus bruts concernés, y compris les impôts à la source étrangers non récupérables.

En revanche, si le contribuable renonce à toute imputation, il peut déclarer le montant brut des revenus après déduction de la part des impôts non remboursables à l'étranger.

L'imputation forfaitaire ne peut pas réduire les impôts suisses dus sur le revenu calculé selon la procédure d'imposition d'après la dépense ordinaire.

Exemple :

Impôts sur le revenu à payer selon calcul ordinaire (point 7)	frs. 100'000.-
Impôts sur le revenu à payer selon imposition modifiée (point 8)	frs. 120'000.-
Impôts à la source pour lesquels l'imputation forfaitaire a été demandée	frs. 30'000.-
Imputation forfaitaire accordée	frs. 20'000.-

9. Délai transitoire

Pour les contribuables imposés selon la dépense et arrivés dans le canton de Fribourg avant le 1er janvier 2014, les anciennes règles restent applicables jusqu'au 31 décembre 2020. Pour les contribuables imposés selon la dépense et arrivés dans le canton de Fribourg entre le 1er janvier 2014 et le 31 décembre 2015, les anciennes règles restent applicables jusqu'au 31 décembre 2020 au niveau de l'IFD uniquement.

Abréviations

LICD :	Loi sur les impôts cantonaux directs
LIFD :	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
LHID :	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
SCC :	Service cantonal des contributions
AFC :	Administration fédéral des contributions
IFD :	Impôt fédéral direct
UE/AELE :	Union européenne / Association européenne de libre-échange

—

Fribourg, 27 octobre 2026