

Loi sur les impôts cantonaux directs (LICD)

du 06.06.2000 (version entrée en vigueur le 01.01.2021)

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu l'article 15 de la Constitution du canton de Fribourg du 7 mai 1857;

Vu la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes;

Vu le message du Conseil d'Etat du 6 janvier 2000;

Sur la proposition de cette autorité,

Décrète:

1 Introduction

Art. 1 Objet de la loi

¹ L'Etat perçoit, conformément à la présente loi:

- a) un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques ¹⁾;
- b) un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital des personnes morales ainsi qu'un impôt minimal sur les recettes brutes des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives;
- c) un impôt à la source sur le revenu de certaines personnes physiques et morales;
- d) un impôt sur les gains immobiliers.

Art. 2 Fixation du coefficient annuel

¹ Le coefficient annuel des impôts cantonaux directs est fixé chaque année par le Grand Conseil, en application des dispositions de la loi sur les finances de l'Etat.

² Pour l'impôt sur les prestations en capital imposées séparément et l'impôt sur les gains immobiliers, les taux prévus par la présente loi sont fixes.

¹⁾ Note d'auteur: La formulation féminine ou masculine utilisée dans cette loi s'applique indifféremment aux personnes des deux sexes, à moins que la nature même des termes n'exclue cette possibilité.

Art. 2a Partenaires enregistrés

¹ Les partenaires enregistrés ont le même statut que les époux. Ce principe vaut également pour les contributions d'entretien durant le partenariat enregistré ainsi que pour les contributions d'entretien et la liquidation des biens découlant de la suspension de la vie commune ou de la dissolution du partenariat.

2 Imposition des personnes physiques**2.1 Assujettissement à l'impôt***2.1.1 Conditions de l'assujettissement***Art. 3** Rattachement personnel

¹ Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton.

² Une personne a son domicile dans le canton au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral.

³ Une personne séjourne dans le canton au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable:

- a) elle y réside pendant trente jours au moins et y exerce une activité lucrative;
- b) elle y réside pendant nonante jours au moins sans y exercer d'activité lucrative.

⁴ La personne qui, ayant conservé son domicile dans un autre canton ou à l'étranger, réside dans le canton uniquement pour y fréquenter un établissement d'instruction ou pour se faire soigner dans un établissement ne s'y trouve ni domiciliée ni en séjour au regard du droit fiscal.

Art. 4 Rattachement économique – Entreprises, établissements stables et immeubles

¹ Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique:

- a) lorsqu'elles sont propriétaires ou usufruitières d'une entreprise dans le canton ou y sont intéressées comme associées;
- b) lorsqu'elles exploitent un établissement stable dans le canton;

- c) lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou titulaires de droits de jouissance réels ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, portant sur un immeuble sis dans le canton;
- d) lorsqu'elles font du commerce d'immeubles sis dans le canton.

² On entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise ou d'une personne exerçant une profession libérale. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles ainsi que les chantiers de construction ou de montage ouverts pendant douze mois au moins.

Art. 5 Rattachement économique – Autres éléments imposables

¹ Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique:

- a) lorsqu'elles exercent une activité lucrative dans le canton;
- b) lorsque, en leur qualité de membres de l'administration ou de la direction d'une personne morale qui a son siège ou un établissement stable dans le canton, elles reçoivent des tantièmes, jetons de présence, indemnités fixes, participations de collaborateur ou autres rémunérations;
- c) lorsqu'elles sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par un gage immobilier ou un nantissement sur des immeubles sis dans le canton;
- d) lorsque, ensuite d'une activité pour le compte d'autrui régie par le droit public, elles reçoivent des pensions, des retraites ou d'autres prestations d'un employeur ou d'une caisse de prévoyance qui a son siège dans le canton;
- e) lorsqu'elles perçoivent des revenus provenant d'institutions suisses de droit privé ayant trait à la prévoyance professionnelle ou aux formes reconnues de prévoyance individuelle liée;
- f) lorsque, en raison de leur activité dans le trafic international, à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers, elles reçoivent un salaire ou d'autres rémunérations d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable dans le canton;
- g) en raison de leur activité en tant qu'intermédiaires dans des opérations immobilières portant sur des immeubles sis dans le canton.

² Lorsque, en lieu et place de l'une des personnes mentionnées, la prestation est versée à un tiers, c'est ce dernier qui est assujetti à l'impôt.

2.1.2 Début et fin de l'assujettissement

Art. 6 Etendue de l'assujettissement

¹ L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton.

² L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu et de la fortune qui sont imposables dans le canton selon les articles 4 et 5. Au moins le revenu acquis dans le canton et la fortune qui y est située doivent être imposés.

³ L'étendue de l'assujettissement pour une entreprise, un établissement stable ou un immeuble est définie, dans les relations intercantionales et internationales, conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Si une entreprise suisse compense, sur la base du droit interne, les pertes subies à l'étranger par un établissement stable avec des revenus obtenus dans le canton et que cet établissement stable enregistre des gains au cours des sept années qui suivent, il faut procéder à une révision de la taxation initiale, à concurrence du montant des gains compensés auprès de l'établissement stable; dans ce cas, la perte subie par l'établissement stable à l'étranger ne devra être prise en considération, a posteriori, que pour déterminer le taux de l'impôt dans le canton. Dans toutes les autres hypothèses, les pertes subies à l'étranger ne doivent être prises en considération dans le canton que lors de la détermination du taux de l'impôt. Les dispositions prévues dans les conventions visant à éviter la double imposition sont réservées.

Art. 7 Calcul de l'impôt en cas d'assujettissement partiel

¹ Les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu et sur la fortune dans le canton se voient appliquer le taux auquel leur revenu et leur fortune seraient imposés si tous les éléments étaient imposables dans le canton.

² Toutefois, les contribuables domiciliés à l'étranger qui sont imposables en raison d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble sis dans le canton ne sont imposables qu'à des taux correspondant au moins au revenu acquis dans le canton et à la fortune qui y est située.

Art. 8 Durée de l'assujettissement

¹ L'assujettissement débute le jour où le contribuable prend domicile dans le canton ou y commence son séjour au regard du droit fiscal ou encore le jour où il y acquiert un élément imposable.

² L'assujettissement prend fin le jour du décès du contribuable ou de son départ du canton ou le jour de la disparition de l'élément imposable dans le canton.

³ L'assujettissement ne prend pas fin en cas de transfert temporaire de siège à l'étranger ou en cas d'application de toute autre mesure en vertu de la législation fédérale sur l'approvisionnement économique du pays.

2.1.3 Règles particulières concernant les impôts sur le revenu et la fortune

Art. 9 Usufruit

¹ Les revenus provenant d'un bien grevé d'usufruit sont imposables auprès de l'usufruitier.

² La fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier.

Art. 10 Hoiries, sociétés de personnes et placements collectifs de capitaux

¹ Chacun des héritiers ou des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu et de la fortune de l'hoirie, de la société simple, de la société en nom collectif ou de la société en commandite.

² La communauté héréditaire n'est imposable comme telle, selon le régime des personnes physiques, que si les héritiers ou leurs droits ne sont pas suffisamment connus.

³ Chacun des investisseurs ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de placements collectifs au sens de la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, à l'exception des placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe.

Art. 11 Sociétés commerciales étrangères et autres communautés de personnes étrangères sans personnalité juridique

¹ Les sociétés commerciales étrangères et autres communautés de personnes étrangères sans personnalité juridique qui sont assujetties à l'impôt à raison d'un rattachement économique sont imposables conformément aux dispositions applicables aux personnes morales.

Art. 12 Succession fiscale

¹ Les héritiers d'un contribuable défunt lui succèdent dans ses droits et ses obligations. Ils répondent solidairement des impôts dus par le défunt jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie.

² Le conjoint survivant est responsable jusqu'à concurrence de sa part héréditaire et, s'il reçoit, du fait de son régime matrimonial, une part du bénéfice ou de la communauté supérieure à sa part légale selon le droit suisse, jusqu'à concurrence de ce montant supplémentaire.

³ Le partenaire enregistré survivant est responsable jusqu'à concurrence de sa part héréditaire et du montant qu'il reçoit en vertu d'une convention sur les biens au sens de l'article 25 al. 1 de la loi fédérale du 18 juin 2004 sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe.

Art. 13 Responsabilité des époux et responsabilité solidaire

¹ Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt. Toutefois, chaque époux répond du montant correspondant à sa part de l'impôt total lorsque l'un d'eux est insolvable. Ils sont en outre solidairement responsables de la part de l'impôt total qui frappe les revenus et la fortune des enfants.

² Lorsque les époux ne vivent pas en ménage commun, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint pour tous les montants d'impôt encore dus.

³ Sont solidairement responsables avec le contribuable:

- a) les enfants placés sous son autorité parentale, jusqu'à concurrence de leur part de l'impôt total;
- b) les associés d'une société simple, d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite qui sont domiciliés en Suisse, jusqu'à concurrence de leur part sociale, du paiement des impôts dus par les associés domiciliés à l'étranger;
- c) l'acheteur et le vendeur d'un immeuble sis dans le canton, jusqu'à concurrence de 20 % de la commission, du paiement des impôts dus par le commerçant ou l'intermédiaire auquel ils ont fait appel, si celui-ci n'est pas domicilié en Suisse au regard du droit fiscal;
- d) les personnes chargées de la liquidation d'entreprises ou d'établissements stables sis dans le canton, de l'aliénation ou de la réalisation d'immeubles sis dans le canton ou de créances garanties par de tels immeubles, jusqu'à concurrence du produit net, lorsque le contribuable n'est pas domicilié en Suisse au regard du droit fiscal;
- e) le propriétaire du bien grevé d'un usufruit pour l'impôt afférent à ce bien.

⁴ L'administrateur d'une succession et l'exécuteur testamentaire répondent solidairement avec les successeurs fiscaux du défunt des impôts dus par celui-ci, jusqu'à concurrence du montant qui doit être affecté au paiement de l'impôt selon l'état de la succession au jour du décès. Ils sont libérés de toute responsabilité s'ils prouvent qu'ils ont pris tous les soins commandés par les circonstances.

Art. 14 Imposition selon la dépense

¹ 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 (art. 3) pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans;
- c) ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse.

² Les époux vivant en ménage commun doivent remplir l'un et l'autre les conditions de l'alinéa 1.

³ 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) un montant fixé par le Conseil d'Etat;
- b) pour les contribuables chefs de ménage: sept fois le loyer annuel ou la valeur locative fixée par les autorités compétentes;
- c) pour les autres contribuables: trois fois le prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture au lieu du domicile au sens de l'article 3.

⁴ L'impôt sur la fortune est calculé sur une fortune qui représente au minimum quatre fois le montant fixé selon l'alinéa 3.

⁵ L'impôt est perçu d'après les barèmes de l'impôt ordinaire.

⁶ 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.

⁷ Si les revenus provenant d'un Etat étranger y sont exonérés à la condition que la Suisse les impose, seuls ou avec d'autres revenus, au taux du revenu total, l'impôt est calculé non seulement sur la base des revenus mentionnés à l'alinéa 6, mais aussi de tous les éléments du revenu provenant de l'Etat-source qui sont attribués à la Suisse en vertu de la convention correspondante contre les doubles impositions.

2.1.4 Exonération

Art. 15 Allègements fiscaux

¹ Des allègements fiscaux peuvent être accordés à des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton sur les impôts sur le revenu et la fortune pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. Une modification importante de l'activité de l'entreprise est assimilée à une fondation nouvelle.

² Le Conseil d'Etat statue définitivement sur les demandes d'allègements après consultation de la commune.

Art. 16 Exemption

¹ Les personnes bénéficiaires d'exemptions fiscales visées à l'article 2 al. 2 de la loi fédérale du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte sont exemptées des impôts dans la mesure où le prévoit le droit fédéral.

² En cas d'assujettissement partiel, l'article 7 al. 1 est applicable.

2.2 Impôt sur le revenu

2.2.1 Revenu imposable

Art. 17 En général

¹ L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques.

² Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi que les produits et marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinés à sa consommation personnelle; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande.

³ Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables; l'imposition distincte des gains immobiliers demeure réservée.

Art. 18 Produit de l'activité dépendante – Principe

¹ Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent.

^{1bis} Quel que soit leur montant, les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles assumés par l'employeur, frais de reconversion compris, ne constituent pas des revenus imposables.

² Les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et les versements de capitaux analogues versés par l'employeur sont imposables d'après les dispositions de l'article 39.

Art. 18a Produit de l'activité dépendante – Participations de collaborateur

¹ Sont considérés comme participations de collaborateur proprement dites:

- a) les actions, les bons de jouissance, les bons de participation, les parts sociales et toute autre participation que l'employeur, la société mère ou une autre société du groupe offre au collaborateur;
- b) les options donnant droit à l'acquisition de participations citées à la lettre a.

² Sont considérées comme des participations de collaborateur improprement dites les expectatives sur de simples indemnités en espèces.

Art. 18b Produit de l'activité dépendante – Revenus provenant de participations de collaborateur proprement dites

¹ Les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur proprement dites, excepté les options non négociables ou non cotées en bourse, sont imposables à titre de revenu d'une activité lucrative salariée au moment de leur acquisition. La prestation imposable correspond à la valeur vénale de la participation diminuée, le cas échéant, de son prix d'acquisition.

² Lors du calcul de la prestation imposable des actions de collaborateur, il est tenu compte des délais de blocage par un escompte de 6 % sur la valeur vénale des actions par année de blocage. L'escompte est limité à dix ans.

³ Les avantages appréciables en argent dérivant d'options de collaborateur non négociables ou non cotées en bourse sont imposés au moment de l'exercice des options. La prestation imposable est égale à la valeur vénale de l'action moins le prix d'exercice.

Art. 18c Produit de l'activité dépendante – Revenus provenant de participations de collaborateur improprement dites

¹ Les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur improprement dites sont imposables au moment de l'encaissement de l'indemnité.

Art. 18d Produit de l'activité dépendante – Imposition proportionnelle

¹ Si le contribuable n'était ni domicilié ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal pendant tout l'intervalle entre l'acquisition et la naissance du droit d'exercice de l'option de collaborateur non négociable (art. 18b al. 3), les avantages appréciables en argent dérivant de cette option sont imposés proportionnellement au rapport entre la totalité de cet intervalle et la période passée en Suisse.

Art. 19 Produit de l'activité indépendante – Principe

¹ Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante.

² Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition. L'article 19b est réservé.

³ L'article 100 s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme.

⁴ Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissements; l'imposition distincte des gains immobiliers demeure réservée.

Art. 19a Produit de l'activité indépendante – Faits justifiant un différé

¹ Lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble.

² L'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable.

³ Lorsque, en cas de partage successoral, seule une partie des héritiers poursuit l'exploitation commerciale, ceux-ci peuvent demander que l'imposition des réserves latentes soit différée jusqu'à la réalisation ultérieure, pour autant que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises.

Art. 19b Produit de l'activité indépendante – Imposition partielle des revenus produits par les participations de la fortune commerciale

¹ Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les prestations appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 70 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

² L'imposition partielle n'est accordée sur les bénéfices d'aliénation que si les droits de participation sont restés propriété du contribuable ou de l'entreprise de personnes pendant un an au moins.

Art. 20 Produit de l'activité indépendante – Restructurations

¹ Les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu:

- a) en cas de transfert d'éléments patrimoniaux à une autre entreprise de personnes;
- b) en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale;
- c) en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à des restructurations au sens de l'article 103 al. 1, ainsi que suite à des concentrations équivalant économiquement à des fusions.

² Lors d'une restructuration au sens de l'alinéa 1 let. b, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt selon la procédure prévue aux articles 192 à 194, dans la mesure où, dans les cinq ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré; la personne morale peut en ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.

³ Les alinéas 1 et 2 s'appliquent par analogie aux entreprises exploitées en main commune.

Art. 20a Produit de l'activité indépendante – Résultat provenant de brevets et de droits comparables

¹ Les articles 103a et 103b s'appliquent par analogie aux revenus provenant de brevets et de droits comparables en cas d'activité lucrative indépendante.

Art. 21 Rendement de la fortune mobilière – Principe

¹ Est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier:

- a) les intérêts d'avoirs, y compris les rendements versés, en cas de vie ou de rachat, d'assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique, sauf si ces assurances servent à la prévoyance. La prestation d'assurance est réputée servir à la prévoyance lorsqu'elle est versée à un assuré de 60 ans révolus en vertu d'un contrat qui a duré au moins cinq ans et qui a été conclu avant le 66^e anniversaire de ce dernier. Dans ce cas, la prestation est exonérée;
- b) les revenus résultant de l'aliénation ou du remboursement d'obligations à intérêt unique prédominant (obligations à intérêt global, obligations à coupon zéro) qui échoient au porteur;
- c) les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous les autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.). Lorsque des droits de participation sont vendus, conformément à l'article 4a de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé, à la société de capitaux ou à la société coopérative qui les a émis, l'excédent de liquidation est considéré comme étant réalisé dans l'année pendant laquelle la créance de l'impôt anticipé prend naissance (art. 12 al. 1 et 1^{bis} de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé). L'alinéa 1^{bis} est réservé;
- d) les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance portant sur des choses mobilières ou sur des droits;
- e) le revenu des parts de placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où l'ensemble des revenus du placement excède le rendement de ces immeubles;
- f) les revenus de biens immatériels.

^{1bis} Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 70 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

² Le produit de la vente de droits de souscription ne fait pas partie du rendement de la fortune, à condition que les droits patrimoniaux appartiennent à la fortune privée du contribuable.

³ Le remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires (réserves issues d'apports de capital) effectués par les détenteurs des droits de participation après le 31 décembre 1996 est traité de la même manière que le remboursement du capital-actions ou du capital social. L'alinéa 4 est réservé.

⁴ Si, lors du remboursement de réserves issues d'apports de capital conformément à l'alinéa 3, une société de capitaux ou une société coopérative cotée dans une bourse suisse ne distribue pas d'autres réserves au moins pour un montant équivalent, le remboursement est imposable à hauteur de la moitié de la différence entre le remboursement et la distribution des autres réserves, mais au plus à hauteur du montant des autres réserves pouvant être distribuées en vertu du droit commercial qui sont disponibles dans la société.

⁵ L'alinéa 4 ne s'applique pas aux réserves issues d'apports de capital:

- a) qui ont été constituées après le 24 février 2008 dans le cadre de concentrations équivalant économiquement à des fusions, par l'apport de droits de participation ou de droits de sociétariat dans une société de capitaux étrangère ou une société coopérative étrangère au sens de l'article 103 al. 1 let. c ou lors d'un transfert transfrontalier dans une société de capitaux suisse selon l'article 103 al. 1 let. d;
- b) qui existaient déjà au sein d'une société de capitaux ou d'une société coopérative étrangère au moment d'une fusion ou restructuration transfrontalière au sens de l'article 103 al. 1 let. b et al. 4 ou du déplacement du siège ou de l'administration effective après le 24 février 2008;
- c) en cas de liquidation de la société de capitaux ou de la société coopérative.

⁶ Les alinéas 4 et 5 s'appliquent par analogie en cas d'utilisation de réserves issues d'apports de capital pour l'émission d'actions gratuites ou l'augmentation gratuite de la valeur nominale.

⁷ Si, lors de la vente de droits de participation à une société de capitaux ou une société coopérative qui est cotée dans une bourse suisse et qui les a émis, le remboursement des réserves issues d'apports de capital ne correspond pas au moins à la moitié de l'excédent de liquidation obtenu, la part de cet excédent de liquidation imposable est réduite d'un montant correspondant à la moitié de la différence entre cette part et le remboursement, mais au plus au montant des réserves qui sont imputables à ces droits de participation et qui sont disponibles dans la société.

Art. 21a Rendement de la fortune mobilière – Cas particuliers

¹ Sont également considérés comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'article 21 al. 1 let. c:

- a) le produit de la vente d'une participation d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une autre personne physique ou d'une personne morale, à la condition que de la substance non nécessaire à l'exploitation, existante et susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial au moment de la vente, soit distribuée dans les cinq ans avec la participation du vendeur; il en va de même lorsque plusieurs participants procèdent en commun à la vente d'une telle participation ou que plusieurs participations représentant ensemble au moins 20 % sont vendues dans les cinq ans; si de la substance est distribuée, le vendeur est, le cas échéant, imposé ultérieurement en procédure de rappel d'impôt au sens des articles 192 al. 1, 193 et 194;
- b) le produit du transfert d'une participation au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50 % au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contre-prestation reçue est supérieur à la somme de la valeur nominale de la participation transférée et des réserves issues d'apports de capital visées à l'article 21 al. 3; il en va de même lorsque plusieurs participants effectuent le transfert en commun.

² Il y a participation, au sens de l'alinéa 1 let. a, lorsque le vendeur sait ou devait savoir que des fonds seraient prélevés de la société pour en financer le prix d'achat et qu'ils ne lui seraient pas rendus.

Art. 22 Rendement de la fortune immobilière

¹ Est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier:

- a) tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance;
- b) la valeur locative des immeubles ou des parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit;
- c) les revenus provenant de droits de superficie;
- d) les revenus provenant de l'exploitation de gravières, de sablières ou d'autres ressources du sol.

² Le Conseil d'Etat édicte les prescriptions nécessaires à la fixation des valeurs locatives en tenant compte en particulier des conditions locales ou régionales du marché du logement et de manière à favoriser l'accession à la propriété individuelle du logement et le maintien de celle-ci.

Art. 23 Revenus provenant de la prévoyance

¹ Sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux qui proviennent d'institutions de prévoyance professionnelle ou qui sont fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations.

² Sont notamment considérées 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.

³ Les rentes viagères et les revenus provenant de contrats d'entretien viager sont imposables à raison de 40 %.

⁴ L'article 25 let. b relatif aux assurances susceptibles de rachat exonérées est réservé.

Art. 24 Autres revenus

¹ Sont également imposables:

- a) tout revenu acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative;
- b) les sommes uniques ou périodiques obtenues ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé;
- c) les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci;
- d) les indemnités obtenues en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit;

- e) ...
- f) la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale.

2.2.2 Revenus exonérés

Art. 25

¹ Sont exonérés de l'impôt:

- a) les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial;
- b) les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage. L'article 21 al. 1 let. a concernant l'imposition des rendements d'assurances susceptibles de rachat à prime unique et ne servant pas à la prévoyance est réservé;
- c) les prestations en capital versées par l'employeur ou une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, à condition que le bénéficiaire les réinvestisse dans le délai d'un an dans une institution de prévoyance professionnelle ou les utilise pour acquérir une police de libre-passage;
- d) les subsides provenant de fonds publics ou privés;
- e) les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception des pensions alimentaires et des contributions d'entretien mentionnées à l'article 24 let. f;
- f) la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil;
- f^{bis}) la solde des sapeurs-pompiers de milice, jusqu'à concurrence d'un montant annuel de 9000 francs, pour les activités liées à l'accomplissement de leurs tâches essentielles (exercices, services de piquet, cours, inspections et interventions, notamment pour le sauvetage, la lutte contre le feu, la lutte contre les sinistres en général et la lutte contre les sinistres causés par les éléments naturels); les indemnités supplémentaires forfaitaires pour les cadres, les indemnités supplémentaires de fonction, les indemnités pour les travaux administratifs et les indemnités pour les prestations fournies volontairement ne sont pas exonérées;
- g) les versements à titre de réparation du tort moral;

- h) les revenus perçus en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité;
- i) les gains provenant des jeux de casino exploités dans les maisons de jeu et autorisés par la loi fédérale sur les jeux d'argent (LJAR), à la condition que ces gains ne soient pas issus d'une activité lucrative indépendante;
- i^{bis}) les gains unitaires jusqu'à concurrence d'un montant de 1 million de francs provenant de la participation à un jeu de grande envergure autorisé par la LJAR et de la participation en ligne à des jeux de casino autorisés par la LJAR;
- i^{ter}) les gains provenant d'un jeu de petite envergure autorisé par la LJAR;
- j) les gains unitaires jusqu'à concurrence d'un montant de 1000 francs provenant d'un jeu d'adresse ou d'une loterie destinés à promouvoir les ventes qui ne sont pas soumis à la LJAR selon l'article 1 al. 2 let. d et e de cette loi.

2.2.3 Déductions

Art. 26 Règle

¹ Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 27 à 34.

Art. 27 Activité lucrative dépendante

¹ Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont:

- a) les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail;
- b) les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes;
- c) les autres frais indispensables à l'exercice de la profession; l'article 34 al. 1 let. j est réservé;
- d)

² Les frais professionnels mentionnés à l'alinéa 1 let. a à c sont estimés forfaitairement par la Direction dont relèvent les impôts directs ²⁾ (ci-après: la Direction); dans les cas de l'alinéa 1 let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés.

²⁾ Actuellement: Direction des finances.

Art. 28 Activité lucrative indépendante – En général

¹ Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

² Font notamment partie de ces frais:

- a) les amortissements et les provisions au sens des articles 29 et 30;
- b) les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées;
- c) les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue;
- d) les intérêts des dettes commerciales ainsi que les intérêts versés sur les participations visées à l'article 19 al. 2;
- e) les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles du personnel de l'entreprise, frais de reconversion compris.

³ Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers ne sont pas déductibles.

Art. 29 Activité lucrative indépendante – Amortissements

¹ Les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'article 957 al. 2 du code des obligations, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements.

² En général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments.

³ Les amortissements opérés sur des actifs qui ont été réévalués afin de compenser des pertes ne sont admis que si les réévaluations étaient autorisées par le droit commercial et si les pertes pouvaient être déduites conformément à l'article 32 al. 1, au moment de l'amortissement.

Art. 30 Activité lucrative indépendante – Provisions

¹ Des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour:

- a) les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé;
- b) les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs;
- c) les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice;

- d) les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum.

² Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable.

Art. 31 Activité lucrative indépendante – Remploi

¹ Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en emploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse. L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée.

² Lorsque le remploi n'intervient pas pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement de l'élément acquis en emploi ou portée au crédit du compte de résultats dans un délai raisonnable.

³ Seuls les biens immobilisés qui servent directement à l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci; n'en font pas partie, notamment, les biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou leur rendement.

Art. 32 Activité lucrative indépendante – Déduction des pertes

¹ Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années.

² Les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du bénéfice peuvent également être défalquées des prestations qui sont destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement, à condition que celles-ci ne constituent pas des apports selon l'article 102 let. a.

³ Les pertes subies dans un autre canton avant l'arrivée dans le canton font également partie des excédents de pertes déductibles.

Art. 32a Activité lucrative indépendante – Déduction des dépenses de recherche et de développement

¹ L'article 101a s'applique par analogie à la déduction des dépenses de recherche et de développement en cas d'activité lucrative indépendante.

Art. 33 Déductions liées à la fortune

¹ Le contribuable qui possède une fortune mobilière privée peut déduire les frais d'administration par des tiers et les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés.

² 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. Il peut déduire, en outre, 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 sont assimilés aux frais d'entretien.

^{2a} Les coûts d'investissement visés à l'alinéa 2, 2^e phr., et les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont déductibles au cours des deux périodes fiscales suivantes, lorsqu'ils ne peuvent pas être entièrement pris en considération durant la période fiscale en cours, pendant laquelle les dépenses ont été effectuées.

³ Sont en outre déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de biens culturels immeubles que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour la part non couverte par des subventions.

⁴ Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire.

⁵ Les dispositions d'exécution du Conseil fédéral, du Département fédéral des finances et de l'Administration fédérale des contributions sont applicables par analogie aux alinéas 2 à 4. La Direction en charge des finances ³⁾ compile ces dispositions et fixe, par voie d'ordonnance, les taux et les modalités de la déduction forfaitaire.

Art. 34 Déductions générales

¹ Sont déduits du revenu:

- a) les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des articles 21, 21a et 22, augmenté d'un montant de 50'000 francs. Ne sont pas déductibles les intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique avec laquelle elle a des liens étroits ou qui détient une part importante de son capital à des conditions nettement plus avantageuses que celles qui sont habituellement proposées aux tiers;
- b) les charges durables et 40 % des rentes viagères versées par le débirentier;

³⁾ Actuellement: Direction des finances.

- c) la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille;
- d) les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle;
- e) les primes, cotisations et montants versés en vue de l'acquisition de droits contractuels dans des formes reconnues de la prévoyance individuelle liée, jusqu'à concurrence des montants fixés par le Conseil fédéral en application de la législation fédérale sur la prévoyance professionnelle;
- f) les primes et cotisations versées en vertu de la réglementation sur les allocations pour perte de gain, des dispositions sur l'assurance-chômage et l'assurance-accidents obligatoire;
- g) les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurances-maladie et d'assurances-accidents qui ne tombent pas sous le coup de la lettre f ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit.
 - 1. Le Conseil d'Etat arrête pour chaque période fiscale le montant maximal déductible, à l'intérieur duquel sont admis au maximum:
 - 1.1. les primes de base pour l'assurance-maladie et accidents, fixées forfaitairement par le Conseil d'Etat pour chaque catégorie d'assurés, sous déduction des réductions de primes communiquées au Service cantonal des contributions par l'Etablissement cantonal des assurances sociales;
 - 1.2. les primes d'assurances-vie, jusqu'à concurrence de 1500 francs pour les personnes mariées vivant en ménage commun et de 750 francs pour les autres contribuables;
 - 1.3. les intérêts de capitaux d'épargne, jusqu'à concurrence de 300 francs pour les personnes mariées vivant en ménage commun et de 150 francs pour les autres contribuables.
 - 2. Aucune compensation n'est possible entre les diverses déductions;
- h) les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5 % des revenus imposables diminués des déductions prévues aux articles 27 à 34;

- h^{bis}) les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés et que le contribuable supporte lui-même les frais;
- i) les cotisations et les versements, à concurrence d'un montant de 5000 francs, en faveur d'un parti politique, à l'une des conditions suivantes:
1. être inscrit au registre des partis conformément à l'article 76a de la loi fédérale du 17 décembre 1976 sur les droits politiques;
 2. être représenté dans un Parlement cantonal;
 3. avoir obtenu au moins 3 % des voix lors des dernières élections au Parlement d'un canton;
- j) les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, jusqu'à concurrence de 12'000 francs, si le contribuable remplit l'une des conditions suivantes:
1. il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II;
 2. il a atteint l'âge de 20 ans et suit une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II.

² Lorsque les époux vivent en ménage commun, un montant de 500 francs est déduit du produit du travail qu'obtient l'un des conjoints pour une activité indépendante de la profession, du commerce ou de l'entreprise de l'autre; une déduction analogue est accordée lorsque l'un des conjoints fournit un travail important pour seconder l'autre dans sa profession, son commerce ou son entreprise.

³ Un montant de 12'000 francs au plus par enfant dont la garde est assurée par un tiers est déduit du revenu si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde, documentés, ont un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable.

⁴ Sont déduits des gains unitaires provenant des jeux d'argent non exonérés de l'impôt, selon l'article 25 al. 1 let. i à j, 5 % à titre de mise, mais au plus 5000 francs.

Art. 34a Dons

¹ Sont également déduits du revenu les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique, jusqu'à concurrence de 20 % des revenus diminués des déductions prévues aux articles 27 à 34, à condition que ces dons s'élèvent au moins à 100 francs par année fiscale. Les dons en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements sont déductibles dans la même mesure. Dans des cas particuliers à intérêt public prépondérant, le Conseil d'Etat peut autoriser une déduction plus élevée; il statue à titre définitif.

Art. 35 Frais et dépenses non déductibles

¹ Ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier:

- a) les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle;
- b) ...
- c) les dépenses affectées au remboursement des dettes;
- d) les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune;
- e) les impôts de la Confédération, des cantons, des communes et des paroisses sur le revenu, sur les gains immobiliers et sur la fortune ainsi que les impôts étrangers analogues.

Art. 36 Déductions sociales

¹ Sont déduits du revenu net:

- a) 8500 francs pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, si l'enfant est à la charge exclusive du contribuable et que le revenu net n'excède pas la limite déterminante; la déduction est portée à 9500 francs dès et y compris le troisième enfant. La déduction est réduite de 100 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu dépassant la limite déterminante; elle ne peut toutefois être inférieure à 7000 francs pour chaque enfant, montant porté à 8000 francs dès et y compris le troisième enfant. La limite de revenu déterminante est de 62'000 francs pour le premier enfant; elle est augmentée de 10'000 francs pour chaque enfant supplémentaire;

- b) 8500 francs du revenu de l'orphelin de père et mère, s'il est mineur, aux études ou en apprentissage et que son revenu net n'excède pas 62'000 francs. La déduction est réduite de 100 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu en plus. La déduction ne peut toutefois être inférieure à 7000 francs;
 - c) 1000 francs pour toute autre personne incapable de subvenir à ses besoins, dont le contribuable supporte la principale charge d'entretien;
 - d) un montant de 3600 francs du salaire du contribuable aux études ou en apprentissage jusqu'à l'âge de 25 ans révolus;
 - e) un montant de 2500 francs pour tout contribuable en fauteuil roulant qui exerce une activité lucrative sans être au bénéfice d'une rente AVS/AI;
 - f) ...
 - g) ...
 - h) ...
 - i) un montant qui équivaut au revenu restant après prise en compte des déductions des lettres a à h est accordé au contribuable séjournant de façon durable dans un établissement du canton dans lequel il aurait droit à une prestation complémentaire lorsque:
 - 1. le revenu total dont dispose le contribuable, y compris les prestations complémentaires et déduction faite des frais de pension, n'excède pas le montant laissé au pensionnaire pour ses dépenses personnelles en vertu de la législation cantonale sur les prestations complémentaires, et
 - 2. le contribuable a une fortune nette dont le total ne dépasse pas le montant limite non pris en compte pour une personne seule en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires;
 - j) le montant effectivement reçu à titre d'indemnités forfaitaires en matière d'aide et de soins à domicile, au maximum 9000 francs par an.
- ² Sont en outre déductibles:
- a) un montant de 4000 francs pour tout contribuable n'ayant pas de charge d'entretien, à l'exclusion des bénéficiaires de prestations AVS/AI, dont le revenu, après déduction des montants selon l'alinéa 1 ci-dessus, n'excède pas 20'000 francs. La déduction est réduite de 200 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu en plus;

- b) un montant de 5000 francs pour tout contribuable ayant charge d'entretien, à l'exclusion des bénéficiaires de prestations AVS/AI, dont le revenu, après déduction des montants selon l'alinéa 1 ci-dessus, n'excède pas 24'000 francs. La déduction est réduite de 200 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu en plus;
- c) un montant de 9000 francs pour tout bénéficiaire de prestations AVS/AI n'ayant pas de charge d'entretien, dont le revenu, après déduction des montants selon l'alinéa 1 ci-dessus, n'excède pas 24'000 francs. La déduction est réduite de 300 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu en plus;
- d) un montant de 11'000 francs pour tout bénéficiaire de prestations AVS/AI ayant charge d'entretien, dont le revenu, après déduction des montants selon l'alinéa 1 ci-dessus, n'excède pas 30'000 francs. La déduction est réduite de 400 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu en plus.

³ Le montant de la déduction pour enfants et personnes à charge est réparti proportionnellement lorsque la charge est assumée par plusieurs contribuables.

⁴ Les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale (art. 63) ou de l'assujettissement.

⁵ Si les conditions d'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, les déductions sociales sont accordées proportionnellement. Elles sont entièrement prises en considération pour le calcul du taux.

2.2.4 Calcul de l'impôt

Art. 37 Taux

¹ L'impôt sur le revenu est fixé par classes, selon un barème détaillé établi par le Service cantonal des contributions et comprenant les taux suivants:

%	Fr.
de 1,0000 à 4,1581	de 5100 à 17'299
de 4,1730 à 6,1994	de 17'300 à 30'999
de 6,2104 à 8,0364	de 31'000 à 47'699
de 8,0433 à 9,0921	de 47'700 à 62'999
de 9,0986 à 9,9826	de 63'000 à 76'699
de 9,9862 à 10,8538	de 76'700 à 100'899
de 10,8571 à 11,7217	de 100'900 à 127'199
de 11,7247 à 12,5317	de 127'200 à 154'199

%	Fr.
de 12,5340 à 13,0998	de 154'200 à 178'899
de 13,1014 à 13,4998	de 178'900 à 203'899
13,5000	de 203'900 et au-delà

² ...

³ Le revenu global imposable des personnes mariées vivant en ménage commun et des contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien est frappé au taux correspondant à 50 % de ce revenu. Le taux minimal de l'impôt reste applicable.

⁴ Les fractions de revenu sont arrondies aux 100 francs inférieurs.

⁵ Le contribuable qui, par l'effet des déductions sociales prévues à l'article 36, n'est pas atteint par l'impôt sur le revenu doit un impôt minimal de 50 francs. Cette règle n'est pas applicable si le contribuable bénéficie de la déduction de l'article 36 al. 1 let. i.

⁶ Lorsque des immeubles sont transférés dans la fortune privée, un abattement de 50 % est accordé sur la part de l'impôt afférent auxdits immeubles si leur aliénation n'intervient pas dans les cinq ans. Dans le cas contraire, l'impôt est rappelé en application des articles 192 et suivants. Le présent alinéa ne s'applique pas en cas d'application de l'article 38b.

Art. 38 Cas particuliers – Versements de capitaux remplaçant des revenus périodiques

¹ Lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, le calcul de l'impôt est effectué compte tenu des autres revenus, au taux qui serait applicable si une prestation annuelle correspondante était versée en lieu et place de la prestation unique.

Art. 38a Cas particuliers – Procédure simplifiée

¹ Pour les petites rémunérations provenant d'une activité lucrative salariée, l'impôt est prélevé au taux de 4,5 % sans tenir compte des autres revenus, ni d'éventuels frais professionnels ou déductions sociales, à la condition que l'employeur paie l'impôt dans le cadre de la procédure simplifiée prévue aux articles 2 et 3 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le travail au noir. Les impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques sur le revenu sont ainsi acquittés.

² L'article 76 al. 1 let. b est applicable par analogie.

³ Le débiteur de la prestation imposable a l'obligation de verser périodiquement les impôts à la caisse de compensation AVS compétente.

⁴ La caisse de compensation AVS remet au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu. Elle verse à l'autorité fiscale compétente les impôts encaissés.

⁵ Le droit à une commission de perception selon l'article 76 al. 4 est transféré à la caisse de compensation AVS compétente.

⁶ Le Conseil d'Etat règle les modalités en tenant compte des articles 76 et 77.

Art. 38b Cas particuliers – Bénéfices de liquidation

¹ Le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus si le contribuable âgé de 55 ans révolus cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou s'il est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité. Les rachats au sens de l'article 34 al. 1 let. d sont déductibles. Si un tel rachat n'est pas effectué, l'impôt est calculé, sur la base des taux inscrits à l'article 39, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens de l'article 34 al. 1 let. d. Sur le solde des réserves latentes réalisées, seul un cinquième de ce montant est déterminant pour la fixation du taux applicable selon l'article 37 al. 1 à 4, mais au moins au taux de 6 %.

² L'alinéa 1 s'applique également au conjoint survivant, aux autres héritiers et aux légataires, pour autant qu'ils ne poursuivent pas l'exploitation de l'entreprise qu'ils ont reprise; le décompte fiscal a lieu au plus tard cinq années civiles après la fin de l'année civile dans laquelle le contribuable est décédé.

Art. 39 Cas particuliers – Prestations en capital provenant de la prévoyance

¹ Les prestations en capital selon l'article 23 ainsi que les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé sont imposées séparément. Elles sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier.

² L'impôt se monte à:

- a) 2 % pour les premiers 40'000 francs;
- b) 3 % pour les prochains 40'000 francs;
- c) 4 % pour les prochains 50'000 francs;
- d) 5 % pour les prochains 60'000 francs;
- e) 6 % pour tous les autres montants.

^{2bis} Une déduction de 5000 francs est accordée sur les prestations en capital versées 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 des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien.

³ Les déductions sociales prévues à l'article 36 ne sont pas autorisées.

⁴ Toutes les prestations en capital acquises pendant la même année civile sont additionnées. Les prestations en capital dont le total annuel net est inférieur à 5000 francs sont exonérées d'impôt.

⁵ Une déduction de 50 % est accordée sur la part de l'impôt afférent aux prestations en capital versées pour perte de gain en cas d'invalidité.

Art. 40 Compensation des effets de la progression à froid

¹ Les effets de la progression à froid sur l'impôt frappant le revenu des personnes physiques doivent être compensés périodiquement, mais au moins tous les trois ans, totalement ou partiellement, par une adaptation du barème et des déductions sociales.

² Le Conseil d'Etat présente un rapport et des propositions au Grand Conseil au début de l'année civile précédant une période fiscale, lorsque l'indice suisse des prix à la consommation a augmenté d'au moins 5 % depuis le 1er janvier qui précède l'entrée en vigueur de la présente loi ou depuis la dernière adaptation. Est déterminant l'indice en vigueur une année avant le début de la période fiscale.

2.3 Impôt sur les gains immobiliers

Art. 41 Objet de l'impôt

¹ L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés:

- a) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable;
- b) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissements;
- c) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble appartenant à l'une des personnes morales exonérées selon l'article 97 al. 1 let. e à h et j.

Art. 42 Aliénations donnant lieu à imposition

¹ Toute aliénation qui a pour effet de transférer la propriété d'un immeuble est imposable.

² Sont assimilés à l'aliénation d'un immeuble:

- a) les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble;
- b) le transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée du contribuable dans sa fortune commerciale;
- c) la constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble ou les restrictions de droit public à la propriété foncière, lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de l'immeuble de manière durable et essentielle et qu'elles donnent lieu à une indemnité;
- d) l'échange;
- e) le transfert d'un chalet de vacances ou autre construction similaire sur le fonds d'autrui.

Art. 43 Aliénations dont l'imposition est différée

¹ L'imposition est différée:

- a) en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation;
- b) en cas de transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial ou en cas de dédommagement de contributions extraordinaires d'un époux à l'entretien de la famille (art. 165 CC) ou de prétentions découlant du droit du divorce, pour autant que les deux époux soient d'accord;
- c) en cas de remembrement opéré soit en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectification de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole, soit dans le cadre d'une procédure d'expropriation ou en raison d'une expropriation imminente;
- d) en cas d'aliénation totale ou partielle d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit utilisé dans un délai raisonnable pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement exploité par le contribuable lui-même ou pour l'amélioration d'immeubles agricoles ou sylvicoles appartenant au contribuable et exploités par lui-même;
- e) en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai de deux ans avant ou après l'aliénation, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage.

Art. 44 Contribuable

¹ L'impôt est dû par l'aliénateur.

² Plusieurs aliénateurs répondent solidairement jusqu'à concurrence de leur part au gain.

³ Le conjoint et les enfants sont imposés séparément sur leurs gains immobiliers.

Art. 45 Exonération

¹ L'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu lorsque l'aliénateur est une personne morale, à l'exception des cas visés par l'article 41 let. c.

Art. 46 Matière imposable – Gain réalisé lors de l'aliénation

¹ Le gain réalisé lors de l'aliénation est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissements (prix d'acquisition et impenses).

² Si, lors de l'acquisition, l'imposition a été différée selon l'article 43 let. a et b, la précédente aliénation imposable est déterminante pour fixer les dépenses d'investissements.

³ Si, lors de l'acquisition, l'imposition a été différée selon l'article 43 let. c à e, l'acquisition de l'immeuble cédé lors de l'aliénation dont l'imposition a été différée est déterminante pour fixer les dépenses d'investissements.

⁴ L'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu en cas de revente d'un immeuble que le créancier ou la caution d'une créance hypothécaire avait dû acquérir dans une vente forcée, pour autant que le gain n'excède pas la perte sur la créance; lorsque le gain est supérieur à la perte sur la créance, la différence est seule imposable.

Art. 47 Matière imposable – Produit de l'aliénation

¹ Le produit de l'aliénation comprend toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur.

² En cas d'échange d'immeubles, c'est la valeur vénale qui est considérée comme produit de l'aliénation, à moins que d'autres éléments ne permettent d'en déterminer le prix.

³ En cas de transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée dans la fortune commerciale, le produit de l'aliénation correspond à la valeur à laquelle ce bien est porté à l'actif du bilan de l'entreprise.

Art. 48 Matière imposable – Dépenses d'investissements / Prix d'acquisition

¹ Le prix d'acquisition correspond au prix d'achat, y compris toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur.

² Si l'acquisition en cas d'échange date de moins de quinze ans et que son prix ne puisse être établi, c'est la valeur vénale au moment de l'acquisition par l'aliénateur ou son prédécesseur qui est déterminante.

³ Si l'acquisition date de plus de quinze ans, le contribuable peut revendiquer au titre de dépenses d'investissements (prix d'acquisition augmenté des impenses) la valeur fiscale fixée au moins quatre ans avant l'aliénation. Dans ce cas, il sera tenu compte des impenses des quatre dernières années; la taxe sur la plus-value est en revanche admise en déduction sans limitation de temps. La prise en compte du gain réinvesti est réservée.

Art. 49 Impenses

¹ Constituent des impenses:

- a) les frais de construction, de transformation et d'autres améliorations durables qui augmentent la valeur de l'immeuble;
- b) les contributions foncières de construction ou de correction de routes, d'améliorations foncières, d'établissement de conduites et de correction des eaux;
- c) les frais et contributions qui sont liés à l'acquisition et à l'aliénation de l'immeuble, y compris les commissions et frais de courtage usuels;
- d) la taxe sur la plus-value versée en vertu de la loi cantonale sur l'aménagement du territoire et les constructions.

² Les impenses qui ont été déduites au titre de l'impôt sur le revenu et la valeur du travail du propriétaire sur son propre immeuble, qui n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu, ne peuvent pas être invoquées.

³ Les prestations d'assurances, les indemnités versées par la Confédération, le canton ou les communes ainsi que les prestations de tiers, que l'aliénateur ne réinvestit ou ne rembourse pas, sont déduites des dépenses d'investissements.

⁴ Lors de l'aliénation d'un immeuble dont l'acquisition ou l'amélioration a donné lieu à une imposition différée selon l'article 43 let. c à e, le gain réinvesti est déduit des dépenses d'investissements.

Art. 50 Déduction des pertes

¹ Le contribuable peut déduire des gains immobiliers réalisés au cours de l'année fiscale les pertes subies en raison de l'aliénation d'immeubles au cours de la même année ou l'excédent éventuel de telles pertes qui n'a pas pu être compensé l'année précédente.

² Toutefois, ne peuvent être déduites que les pertes subies lors de transactions immobilières intervenues dans le canton.

³ Les pertes se déterminent de la même manière que le gain.

Art. 51 Calcul de l'impôt

¹ L'impôt sur le gain immobilier est perçu aux taux suivants:

- a) 22 % pour une durée de propriété allant jusqu'à deux ans;
- b) 20 % jusqu'à quatre ans;
- c) 18 % jusqu'à six ans;
- d) 16 % jusqu'à huit ans;
- e) 14 % jusqu'à dix ans;
- f) 12 % jusqu'à quinze ans;
- g) 10 % plus de quinze ans.

² Lorsque le total des gains réalisés sur des objets dont la durée de propriété a été inférieure à cinq ans dépasse 400'000 francs durant une année civile, la part de l'impôt afférent au gain dépassant cette limite est majorée de 40 %.

³ Les gains immobiliers inférieurs à 6000 francs pour l'ensemble des opérations immobilières faites au cours de l'année civile ne sont pas imposés. Est déterminant pour le calcul de cette somme le bénéfice global, quels que soient la forme sous laquelle s'exerçait la propriété de l'immeuble et le nombre de bénéficiaires.

2.4 Impôt sur la fortune**2.4.1** *Objet de l'impôt***Art. 52**

¹ L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette.

2.4.2 Actifs

Art. 53 En général

¹ Tous les actifs mobiliers et immobiliers sont imposables.

² Sous réserve des dispositions suivantes, les actifs sont estimés à leur valeur vénale.

³ Le Conseil d'Etat édicte les prescriptions nécessaires à l'évaluation des immeubles.

Art. 54 Immeubles – Immeubles non agricoles

¹ Les immeubles non agricoles sont imposés à leur valeur fiscale. Celle-ci correspond à la valeur vénale du terrain et de la construction, en tenant compte de façon appropriée de la valeur de rendement.

² La valeur vénale correspond au prix de vente qui peut être réalisé dans des conditions normales, exclusion faite de circonstances inhabituelles ou de situations personnelles.

³ La valeur de rendement correspond à la valeur locative annuelle capitalisée. Pour les immeubles mis en location, la valeur de rendement se détermine sur la base de l'état locatif, à savoir le loyer net (sans charges) des appartements, locaux ou autres parts d'immeuble.

Art. 55 Immeubles – Immeubles agricoles

¹ Les immeubles affectés à l'agriculture ou à la sylviculture, y compris les bâtiments indispensables à l'exploitation, sont estimés à leur valeur de rendement, tant que dure cette affectation.

Art. 56 Biens mobiliers

¹ Les biens mobiliers qui font partie de la fortune commerciale du contribuable sont estimés à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu.

² Le mobilier de ménage usuel et les objets personnels d'usage courant ne sont pas imposables.

Art. 57 Créances, participations et parts à des fonds de placement immobiliers

¹ La valeur vénale des créances et des participations cotées correspond à leur valeur boursière.

² La valeur vénale des créances et des participations qui ne sont pas cotées fait l'objet d'une estimation; lors de l'évaluation des droits de participations, il est tenu compte, de façon appropriée, de la valeur de rendement et de la valeur intrinsèque de l'entreprise.

³ Dans l'évaluation des créances et des droits litigieux ou douteux, il sera tenu compte du degré de probabilité de leur recouvrement.

⁴ Les parts de fonds de placement au sens de l'article 90 al. 2 sont imposables, pour la différence entre la valeur de l'ensemble des actifs du fonds et celle des immeubles en propriété directe.

Art. 58 Biens immatériels

¹ Les biens immatériels (tels que les droits d'auteur, les brevets, les dessins et modèles) sont estimés à leur valeur vénale; s'ils ont été acquis à titre onéreux, la valeur vénale correspond, en principe, à leur prix d'achat.

² Les biens immatériels qui appartiennent à la fortune commerciale sont estimés à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu.

Art. 59 Prétentions envers des institutions de prévoyance

¹ Les assurances de capitaux et de rentes sont soumises à l'impôt sur la fortune pour leur valeur de rachat.

² Les capitaux placés dans des institutions de prévoyance professionnelle, sous une forme reconnue de prévoyance individuelle liée ou dans des institutions d'assurance ou d'épargne d'entreprise ne sont pas soumis à l'impôt sur la fortune, aussi longtemps que le contribuable ne peut en disposer.

Art. 59a Evaluation des participations de collaborateur

¹ Les participations de collaborateur au sens de l'article 18b al. 1 sont évaluées à leur valeur vénale. Il est tenu compte des délais de blocage par un es-compte de 6 % sur la valeur vénale des actions par année de blocage. L'es-compte est limité à dix ans.

² Les participations de collaborateur au sens des articles 18b al. 3 et 18c sont déclarées sans valeur fiscale au moment de l'attribution.

2.4.3 *Passifs*

Art. 60 Défalcation des dettes

¹ Les dettes dont le contribuable est seul débiteur sont prises en considération pour leur montant total; les autres dettes, découlant notamment de la solidarité et du cautionnement, ne le sont que dans la mesure où le contribuable doit effectivement en répondre.

Art. 61 Déductions sociales

¹ Pour les personnes mariées vivant en ménage commun et les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien, il est déduit 105'000 francs lorsque la fortune nette n'excède pas 125'000 francs. Cette déduction est réduite de 20'000 francs pour chaque tranche de 35'000 francs de fortune nette en plus.

² Pour les personnes seules, il est déduit 55'000 francs lorsque la fortune nette totale n'excède pas 75'000 francs. Cette déduction est réduite de 10'000 francs pour chaque tranche de 25'000 francs de fortune nette en plus.

³ ...

*2.4.4 Calcul de l'impôt***Art. 62**

¹ ...

^{1a} L'impôt sur la fortune est calculé d'après l'échelle suivante, laquelle fixe le taux selon la grandeur de la fortune imposable:

a)	pour les 50'000 premiers francs de fortune:	0,5 ‰
b)	pour la tranche de fortune comprise entre 50'001 et 100'000 francs:	1,1 ‰
c)	pour la tranche de fortune comprise entre 100'001 et 200'000 francs:	1,8 ‰
d)	pour la tranche de fortune comprise entre 200'001 et 400'000 francs:	2,5 ‰
e)	pour la tranche de fortune comprise entre 400'001 et 700'000 francs:	3,1 ‰
f)	pour la tranche de fortune comprise entre 700'001 et 1'000'000 de francs:	3,5 ‰
g)	pour la tranche de fortune comprise entre 1'000'000 et 1'200'000 francs:	3,7 ‰
h)	pour les montants supérieurs à 1'200'000 francs:	2,9 ‰

² Les fractions de fortune sont arrondies au millier inférieur.

Art. 62a Compensation des effets de la progression à froid

¹ Les effets de la progression à froid sur l'impôt frappant la fortune des personnes physiques doivent être compensés périodiquement, mais au moins tous les trois ans, totalement ou partiellement, par une adaptation du barème et des déductions sociales.

² Le rapport et les propositions que le Conseil d'Etat doit présenter au Grand Conseil sur les effets de la progression à froid sur l'impôt frappant le revenu des personnes physiques tiennent également compte des effets en matière d'impôt sur la fortune.

2.5 Imposition dans le temps*2.5.1 Période fiscale, année fiscale***Art. 63**

¹ Les impôts sur le revenu et sur la fortune sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale.

² La période fiscale correspond à l'année civile.

³ Si les conditions d'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, l'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période. Pour les revenus à caractère périodique, le taux de l'impôt se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois; la conversion de ces revenus est établie en fonction de la durée d'assujettissement. Les revenus à caractère non périodique sont soumis à un impôt annuel entier mais ne sont en revanche pas convertis en un revenu annuel pour le calcul du taux. L'article 39 concernant les prestations en capital provenant de la prévoyance est réservé.

⁴ L'alinéa 3 s'applique par analogie pour les déductions.

*2.5.2 Détermination du revenu***Art. 64** Période de calcul

¹ Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale.

² Le produit de l'activité lucrative indépendante se détermine d'après le résultat des comptes clos pendant la période fiscale.

³ Cette disposition s'applique également en cas de début ou de cessation de l'activité lucrative ou lorsque, la date de clôture de l'exercice commercial ayant été modifiée, celui-ci comprend un nombre de mois supérieur ou inférieur à douze.

⁴ Le résultat obtenu à la clôture des comptes ne subit aucune conversion en vue du calcul du revenu déterminant pour la période fiscale.

⁵ En cas d'assujettissement annuel, le résultat obtenu à la clôture des comptes ne subit pas de conversion en vue du calcul du taux. Si la durée de l'assujettissement et celle de l'exercice sont inférieures à douze mois, les bénéfices ordinaires sont convertis en bénéfice annuel pour le calcul du taux, leur conversion étant établie en fonction de la durée de l'assujettissement. Si toutefois, dans le cas précité, la durée de l'exercice dépasse celle de l'assujettissement, les bénéfices ordinaires ne pourront être convertis sur douze mois que compte tenu de la durée de l'exercice.

⁶ Les bénéfices ordinaires d'un exercice qui comprend douze mois ou plus ne sont pas convertis pour le calcul du taux, même si l'assujettissement est inférieur à douze mois.

⁷ Les éléments extraordinaires (notamment les bénéfices en capital et les ré-évaluations comptables) ne subissent jamais de conversion pour le calcul du taux.

Art. 65 Obligation du contribuable exerçant une activité lucrative indépendante

¹ Les contribuables qui exercent une activité lucrative indépendante doivent procéder à la clôture de leurs comptes chaque période fiscale. La clôture des comptes n'est pas obligatoire lorsque l'activité a débuté dans le courant du dernier trimestre de la période fiscale.

² De plus, la clôture de l'exercice doit être remise en cas de cessation de l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel ou économique, mais, dans tous les cas, lorsque le contribuable arrête son activité lucrative indépendante.

³ En cas de cessation complète ou partielle de l'assujettissement ou lorsque le contribuable renonce à l'exercice de son activité lucrative indépendante, toutes les réserves latentes touchées par cet état de fait, qui n'ont pas été soumises à l'impôt jusque-là, doivent être imposées avec le bénéfice net obtenu au cours de l'exercice commercial correspondant.

Art. 66 Epoux; enfants sous autorité parentale

¹ Les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial.

² En cas de mariage, les époux sont imposés ensemble pour toute la période fiscale.

³ En cas de décès de l'un des époux, les conjoints sont imposés globalement jusqu'au jour du décès. Le décès vaut comme fin de l'assujettissement des deux époux et début de celui du conjoint survivant.

⁴ En cas de divorce ou de séparation judiciaire ou de fait, chaque époux est imposé séparément pour l'ensemble de la période fiscale.

⁵ Le revenu et la fortune des enfants sous autorité parentale sont ajoutés à ceux du détenteur de l'autorité parentale jusqu'à la fin de l'année précédant celle au cours de laquelle ces enfants deviennent majeurs. Est toutefois réservé le revenu de l'activité lucrative sur lequel l'enfant mineur est imposé séparément.

2.5.3 Détermination de la fortune

Art. 67 En général

¹ La fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

² Si les conditions d'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, seul le montant d'impôt correspondant à cette durée est prélevé.

Art. 68 En particulier

¹ Les papiers valeurs cotés qui font l'objet de transactions en Suisse sont estimés au cours de clôture du dernier jour de Bourse de décembre ou du dernier jour ouvrable précédant la fin de l'assujettissement.

² Pour les contribuables qui exercent une activité indépendante et dont l'exercice commercial ne coïncide pas avec l'année civile, la fortune commerciale imposable se détermine d'après le capital propre existant à la fin de l'exercice commercial clos pendant la période fiscale.

³ En cas de dévolution successorale au cours de la période fiscale, ou en cas de fin d'assujettissement à raison d'un rattachement économique durant la période fiscale, l'article 67 al. 2 s'applique par analogie.

2.5.4 Taux d'imposition et taxation des gains immobiliers

Art. 69 Taux d'imposition

¹ Sont applicables pour les impôts sur le revenu et sur la fortune les taux d'imposition à la fin de la période fiscale.

Art. 70 Taxation des gains immobiliers

¹ L'impôt sur les gains immobiliers est fixé pour la période fiscale au cours de laquelle le gain a été réalisé.

3 Imposition à la source des personnes physiques et morales**3.1 Personnes physiques domiciliées ou en séjour dans le canton au regard du droit fiscal****Art. 71** Travailleurs soumis à l'impôt à la source

¹ Les travailleurs sans permis d'établissement qui sont domiciliés ou en séjour dans le canton au regard du droit fiscal sont soumis à un impôt à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante. En sont exclus les revenus soumis à la procédure simplifiée selon l'article 38a.

² Les époux qui vivent en ménage commun ne sont pas soumis à l'impôt à la source si l'un d'eux a la nationalité suisse ou est au bénéfice d'un permis d'établissement.

Art. 72 Prestations imposables

¹ L'impôt à la source est calculé sur les revenus bruts.

² Sont notamment imposables:

- a) les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante au sens de l'article 71 al. 1, les revenus accessoires, tels les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur ainsi que les prestations en nature, exception faite des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles assumés par l'employeur au sens de l'article 18 al. 1^{bis};
- b) les revenus acquis en compensation.

³ ...

Art. 73 Retenue de l'impôt à la source

¹ Les retenues d'impôt à la source sont fixées sur la base des barèmes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et comprennent les impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques ainsi que l'impôt fédéral direct.

² Les impôts communaux et ecclésiastiques correspondent à la charge fiscale moyenne des communes et paroisses du canton; le même barème s'applique dans tout le canton.

³ Lorsque des époux vivant en ménage commun exercent tous deux une activité lucrative, les retenues de l'impôt à la source sont calculées selon des barèmes qui tiennent compte du cumul des revenus des conjoints.

⁴ Les dépenses professionnelles, les primes d'assurances, les déductions pour charges de famille et les déductions accordées en cas d'activité lucrative des deux époux sont prises en considération forfaitairement. Le Service cantonal des contributions publie le montant des différents forfaits.

⁵ Le Conseil d'Etat fixe les barèmes pour l'impôt à la source en tenant compte des alinéas 1 à 4. Il définit en outre les prescriptions nécessaires, dans le respect des règles édictées par l'Administration fédérale des contributions en vertu de l'article 33 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.

Art. 73a Taxation ordinaire ultérieure obligatoire

¹ Les personnes imposées à la source en vertu de l'article 71 sont soumises à une taxation ordinaire ultérieure:

- a) si leurs revenus bruts atteignent ou dépassent un certain montant durant une année fiscale, ou
- b) si la fortune et les revenus dont elles disposent ne sont pas soumis à l'impôt à la source.

² Le montant visé à l'alinéa 1 let. a est fixé par le Département fédéral des finances et est repris par le Conseil d'Etat.

³ Sont également soumis à la taxation ordinaire ultérieure les conjoints des personnes définies à l'alinéa 1, dans la mesure où les époux vivent en ménage commun.

⁴ Les personnes qui disposent d'une fortune et de revenus visés à l'alinéa 1 let. b ont jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée pour demander la formule de déclaration d'impôt à l'autorité compétente.

⁵ La taxation ordinaire ultérieure s'applique jusqu'à la fin de l'assujettissement à la source.

⁶ Le montant de l'impôt perçu à la source est imputé sans intérêts.

Art. 73b Taxation ordinaire ultérieure sur demande

¹ Les personnes imposées à la source en vertu de l'article 71 qui ne remplissent aucune des conditions fixées à l'article 73a al. 1 peuvent, si elles en font la demande, être soumises à une taxation ultérieure selon la procédure ordinaire.

² La demande s'étend également au conjoint qui vit en ménage commun avec la personne qui a demandé une taxation ordinaire ultérieure.

³ La demande doit avoir été déposée au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée. Les personnes qui quittent la Suisse doivent avoir demandé la taxation ordinaire ultérieure au moment du dépôt de la déclaration de départ.

⁴ A défaut d'une taxation ordinaire ultérieure sur demande, l'impôt à la source se substitue aux impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques ainsi qu'à l'impôt fédéral direct sur le revenu de l'activité lucrative perçus selon la procédure ordinaire. Aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est accordée.

⁵ L'article 73a al. 5 et 6 est applicable.

Art. 73c Compétence territoriale

¹ Le Service cantonal des contributions est compétent pour traiter les taxations ordinaires ultérieures si le contribuable était domicilié ou en séjour dans le canton de Fribourg à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

Art. 74 ...

Art. 75 ...

Art. 76 Collaboration du débiteur de la prestation imposable

¹ Le débiteur de la prestation imposable a l'obligation de prendre toutes les mesures nécessaires à une perception correcte de l'impôt, notamment:

- a) de déterminer, avant le paiement de la prestation imposable, si et selon quel barème le contribuable est assujetti à l'impôt à la source;
- b) de retenir l'impôt dû à l'échéance des prestations en espèces sans tenir compte d'éventuelles défenses de payer ou cessions de salaire et, pour les autres prestations (notamment les prestations en nature et les pourboires), de le réclamer au contribuable;
- c) d'effectuer périodiquement à l'intention du Service cantonal des contributions le décompte de l'imposition à la source des personnes assujetties et de verser dans les délais prescrits les impôts prélevés. Le Conseil d'Etat fixe des délais de paiement;
- d) d'établir pour le contribuable un certificat de salaire, un relevé ou une attestation comprenant le montant de la retenue de l'impôt et de lui donner toutes les informations qu'il demande ou qui lui sont nécessaires;
- e) ...

² Il doit également retenir l'impôt à la source lorsque le contribuable est assujetti à l'impôt dans un autre canton.

³ Le débiteur de la prestation imposable est responsable du paiement de l'impôt à la source.

⁴ Le débiteur de la prestation imposable reçoit, pour sa collaboration, une commission de perception comprise entre 1 et 2 % du montant total de l'impôt à la source. Pour les prestations en capital, la commission de perception s'élève à 1 % du montant total de l'impôt à la source, mais au plus à 50 francs par prestation en capital. Le Conseil d'Etat fixe le taux et les modalités de perception de la commission. Il peut l'échelonner en fonction de la procédure de décompte choisie par le débiteur de la prestation imposable. Si le débiteur de la prestation imposable ne remplit pas ses obligations, le Service cantonal des contributions peut réduire le montant de la commission de perception. Si, à défaut de la remise d'un décompte, le Service cantonal des contributions doit procéder à une taxation par estimation, la commission de perception est supprimée.

Art. 77 ...

Art. 78 ...

3.2 Personnes physiques qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal et personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse

Art. 79 ...

Art. 80 Travailleurs soumis à l'impôt à la source

¹ Les frontaliers qui exercent une activité lucrative dépendante dans le canton ainsi que les personnes, travaillant en Suisse, domiciliées à l'étranger et qui résident à la semaine ou pour une courte durée dans le canton sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de cette activité, de même que sur les revenus acquis en compensation, conformément aux articles 71 et 72. En sont exclus les revenus soumis à l'imposition selon la procédure simplifiée de l'article 38a.

² Sont également soumises à l'impôt à la source selon les articles 71 et 72 les personnes domiciliées à l'étranger qui travaillent dans le trafic international, à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers et reçoivent un salaire ou d'autres rémunérations d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable dans le canton; les marins travaillant à bord de navires de haute mer sont exemptés de cet impôt.

Art. 81 Artistes, sportifs et conférenciers

¹ S'ils sont domiciliés à l'étranger, les artistes, tels les artistes de théâtre, de cinéma, de radio, de télévision, de spectacles de variétés et les musiciens, les sportifs et les conférenciers ainsi que les personnes qui les emploient sont soumis à l'impôt à la source sur les revenus de leur activité personnelle dans le canton. Il en va de même pour les revenus et indemnités qui ne sont pas versés directement à l'artiste, au sportif ou au conférencier lui-même mais à un tiers qui a organisé ses activités.

² Le taux de l'impôt s'élève à:

- a) 9 % pour des recettes journalières jusqu'à 200 francs;
- b) 13 % pour des recettes journalières de 201 à 1000 francs;
- c) 18 % pour des recettes journalières de 1001 à 3000 francs;
- d) 22 % pour des recettes journalières de plus de 3000 francs.

³ Les recettes journalières comprennent les recettes brutes, y compris tous les revenus accessoires et les indemnités, déduction faite des frais d'acquisition. Ces derniers s'élèvent:

- a) à 50 % des revenus bruts pour les artistes;
- b) à 20 % des revenus bruts pour les sportifs et les conférenciers.

⁴ L'organisateur de la manifestation est solidairement responsable du paiement de l'impôt.

Art. 82 Administrateurs

¹ Les personnes domiciliées à l'étranger qui sont membres de l'administration ou de la direction:

- a) de personnes morales ayant leur siège ou leur administration effective dans le canton,
- b) d'entreprises étrangères qui ont des établissements stables dans le canton

sont soumises à l'impôt à la source sur les tantièmes, les jetons de présence, les indemnités fixes, les participations de collaborateur et autres rémunérations qui leur sont versés. Il en va de même si ces rémunérations sont versées à un tiers.

² Les revenus imposables sont les revenus bruts, y compris les allocations et les revenus accessoires. En font aussi partie les indemnités qui ne sont pas versées directement au contribuable mais à un tiers.

³ Le taux de l'impôt s'élève à 20 % du revenu imposable.

Art. 83 Créanciers hypothécaires

¹ Si elles sont domiciliées à l'étranger, les personnes titulaires ou usufruitières de créances garanties par un gage immobilier sur un immeuble sis dans le canton sont soumises à l'impôt à la source sur les intérêts qui leur sont versés.

² Les revenus imposables sont les revenus bruts. Les intérêts qui ne sont pas versés au contribuable lui-même mais à un tiers sont également soumis à l'impôt à la source.

³ Le taux de l'impôt s'élève à 18 % des revenus imposables.

Art. 84 Bénéficiaires de prestations de prévoyance

¹ Les personnes domiciliées à l'étranger qui:

- a) reçoivent d'un employeur ou d'une institution de prévoyance sis dans le canton des pensions, des retraites ou d'autres prestations découlant de rapports de travail de droit public,
- b) reçoivent des rentes, un capital ou d'autres prestations provenant d'une institution suisse de droit privé de prévoyance professionnelle, ou de toute autre forme reconnue de prévoyance individuelle liée, qui a son siège ou un établissement stable dans le canton

sont soumises à l'impôt à la source sur ces prestations.

² Les revenus imposables sont les revenus bruts.

³ Le taux de l'impôt pour les rentes s'élève à 9 % du revenu imposable. S'il s'agit de prestations en capital, l'impôt s'élève à:

- a) 4 % pour les premiers 40'000 francs;
- b) 6 % pour les prochains 40'000 francs;
- c) 8 % pour les prochains 50'000 francs;
- d) 10 % pour les prochains 60'000 francs;
- e) 12 % pour tous les autres montants.

^{3bis} Une déduction de 5000 francs est accordée sur les prestations en capital versées 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 des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien.

⁴ Le Conseil d'Etat arrête les conditions de restitution de l'impôt lorsqu'une convention de double imposition attribue la compétence d'imposer à l'Etat de résidence des personnes visées à l'alinéa 1.

Art. 85 ...

Art. 86 Courtiers en immeubles

¹ Les personnes domiciliées à l'étranger qui servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières portant sur des immeubles sis dans le canton doivent l'impôt sur les commissions et autres rémunérations perçues.

² Le taux est de 20 % du revenu imposable.

Art. 86a Bénéficiaires de participations de collaborateur

¹ Les personnes qui sont domiciliées à l'étranger lorsqu'elles perçoivent des avantages appréciables en argent dérivant d'options de collaborateur non négociables (art. 18b al. 3) sont imposées proportionnellement sur cet avantage, conformément à l'article 18d.

² Le taux de l'impôt s'élève à 20 % de l'avantage appréciable en argent.

Art. 87 Impôts pris en considération

¹ L'impôt à la source se substitue aux impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques taxés selon la procédure ordinaire; y sont ajoutés les montants correspondant à l'impôt fédéral direct. Aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est accordée.

² ...

³ Pour les couples mariés à deux revenus, il est possible de prévoir une correction du revenu déterminant pour le taux d'imposition du conjoint.

Art. 87a Taxation ordinaire ultérieure sur demande

¹ Les personnes imposées à la source en vertu de l'article 80 peuvent demander, au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée, une taxation ordinaire ultérieure pour chaque période fiscale dans un des cas suivants:

- a) une part prépondérante de leurs revenus mondiaux, y compris les revenus de leur conjoint, est imposable en Suisse;
- b) leur situation est comparable à celle d'un contribuable domicilié en Suisse, ou
- c) une taxation ordinaire ultérieure est nécessaire pour faire valoir leur droit à des déductions prévues dans une convention contre les doubles impositions.

² Le Service cantonal des contributions est compétent pour traiter les demandes de taxations ordinaires ultérieures:

- a) pour les travailleurs domiciliés à l'étranger, si le contribuable avait son activité dans le canton à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement;

- b) pour les travailleurs qui résident à la semaine, si le travailleur avait son lieu de séjour à la semaine dans le canton à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

³ Le montant retenu à la source est imputé sans intérêts.

⁴ Le Conseil d'Etat édicte les dispositions d'exécution en se fondant sur l'ordonnance du Département fédéral des finances.

Art. 87b Taxation ordinaire ultérieure d'office

¹ Aux conditions définies par le Département fédéral des finances, en cas de situation posant manifestement des problèmes, notamment en ce qui concerne les déductions forfaitaires calculées dans le taux d'imposition à la source, le Service cantonal des contributions peut demander d'office une taxation ordinaire ultérieure en faveur ou en défaveur du contribuable.

Art. 88 Collaboration du débiteur des prestations imposables

¹ Le débiteur des prestations imposables a les obligations prévues à l'article 76 al. 1 et 3 et reçoit une commission de perception. L'article 76 al. 4 est applicable par analogie.

² Il a en outre l'obligation de verser la part proportionnelle de l'impôt sur les options de collaborateur exercées à l'étranger. L'employeur doit la part proportionnelle de l'impôt, même si l'avantage appréciable en argent est versé par une société du groupe à l'étranger.

Art. 89 ...

4 Imposition des personnes morales

4.1 Assujettissement à l'impôt sur le bénéfice et sur le capital et à l'impôt minimal

Art. 90 Contribuables

¹ Les personnes morales soumises à l'impôt sont:

- a) les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée) et les sociétés coopératives;
- b) les associations, fondations et autres personnes morales;

- c) les personnes morales de droit public qui exercent une activité bancaire, notamment la Banque cantonale et les caisses d'épargne communales. Elles sont soumises à l'impôt selon le régime applicable aux sociétés de capitaux.

² Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe au sens de l'article 58 de la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC) sont assimilés aux autres personnes morales. Les sociétés d'investissement à capital fixe au sens de l'article 110 LPCC sont imposées comme des sociétés de capitaux.

³ Les personnes morales étrangères ainsi que les sociétés commerciales et communautés de personnes étrangères imposables en raison d'un rattachement économique sont assimilées aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique ou leurs structures effectives.

Art. 91 Conditions d'assujettissement – Rattachement personnel

¹ Les personnes morales sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective dans le canton.

Art. 92 Conditions d'assujettissement – Rattachement économique

¹ Les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique lorsqu'elles:

- a) sont associées à une entreprise établie dans le canton;
- b) exploitent un établissement stable dans le canton;
- c) sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels;
- d) font le commerce d'immeubles sis dans le canton.

² Les personnes morales qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger sont, en outre, assujetties à l'impôt lorsqu'elles:

- a) sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par un gage immobilier sur des immeubles sis dans le canton;
- b) servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières portant sur des immeubles sis dans le canton;
- c) reçoivent des tantièmes, jetons de présence, indemnités fixes ou autres rémunérations en qualité de membres de l'administration, d'organes de direction ou de contrôle de personnes morales ayant leur siège dans le canton.

³ Par établissement stable on entend toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois.

Art. 93 Etendue de l'assujettissement

¹ L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton.

² L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité à la partie du bénéfice et du capital qui est imposable dans le canton selon l'article 92.

³ Dans les relations internationales, l'étendue de l'assujettissement d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Une entreprise suisse peut compenser les pertes d'un établissement stable à l'étranger avec des bénéfices réalisés en Suisse si l'Etat dans lequel cet établissement est sis n'a pas déjà tenu compte de ces pertes. Si cet établissement réalise des bénéfices au cours des sept années suivantes, l'impôt sera récupéré pendant ces exercices dans la mesure où les reports de pertes sont compensés dans l'Etat où il est sis. Les pertes portant sur des immeubles à l'étranger ne seront prises en considération que si un établissement stable est exploité dans le pays concerné. Les dispositions prévues dans les conventions de double imposition sont réservées.

Art. 94 Calcul de l'impôt en cas d'assujettissement partiel

¹ Les personnes morales qui ne sont assujetties à l'impôt dans le canton que sur une partie de leur bénéfice et de leur capital doivent l'impôt sur les éléments imposables dans le canton au taux qui leur serait appliqué sur la totalité de leur bénéfice et de leur capital.

² Les contribuables qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger et qui sont imposables en raison d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble sis dans le canton doivent l'impôt au moins au taux correspondant au bénéfice réalisé dans le canton et au capital qui y est investi.

Art. 95 Début et fin d'assujettissement

¹ L'assujettissement débute le jour de la fondation de la personne morale, de l'installation de son siège ou de son administration effective dans le canton ou encore le jour où elle y acquiert un élément imposable. L'article 236 est réservé.

² L'assujettissement prend fin le jour de la clôture de la liquidation de la personne morale, le jour du déplacement de son siège ou de son administration effective hors du canton ou encore le jour où disparaît l'élément imposable dans le canton. L'article 236 est réservé.

³ En cas de transfert des actifs et passifs d'une personne morale à une autre, les impôts dus par la personne morale reprise doivent être acquittés par la personne morale reprenante.

Art. 96 Responsabilité solidaire

¹ Lorsque prend fin l'assujettissement d'une personne morale, les personnes chargées de son administration et de sa liquidation répondent solidairement des impôts qu'elle doit jusqu'à concurrence du produit de la liquidation ou, si la personne morale transfère son siège ou le lieu de son administration effective hors du canton, jusqu'à concurrence de la fortune nette de la personne morale.

² Sont solidairement responsables des impôts dus par une personne morale assujettie à l'impôt à raison d'un rattachement économique, jusqu'à concurrence du produit net réalisé, les personnes chargées:

- a) de la liquidation d'une entreprise ou d'un établissement stable dans le canton;
- b) de l'aliénation ou de la réalisation d'un immeuble sis dans le canton ou des créances garanties par un tel immeuble.

³ Lorsqu'une personne morale qui n'a ni son siège ni son administration effective en Suisse sert d'intermédiaire dans une opération portant sur un immeuble sis dans le canton, les acheteurs et vendeurs de l'immeuble sont solidairement responsables, jusqu'à concurrence de 20 % de la commission, des impôts dus par cette personne morale en raison de son activité d'intermédiaire.

⁴ Les membres de sociétés commerciales et d'autres communautés de personnes de droit étranger sans personnalité juridique répondent solidairement des impôts dus par ces sociétés et communautés.

Art. 97 Exonérations

¹ Seuls sont exonérés de l'impôt:

- a) la Confédération et ses établissements, dans les limites fixées par la législation fédérale;
- b) l'Etat, les communes et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal;
- c) les corporations ecclésiastiques et les autres collectivités territoriales du canton, et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal;
- d) les entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale; les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt; les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération;
- e) les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui les touchent de près, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel;
- f) les caisses suisses d'assurances sociales et de compensation, notamment les caisses d'assurance-chômage, d'assurance-maladie, d'assurance-vieillesse, invalidité et survivants, à l'exception des sociétés d'assurances concessionnaires;
- g) les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées;
- h) les personnes morales qui visent des buts culturels dans le canton ou sur le plan suisse, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts;

- i) les Etats étrangers, sur leurs immeubles suisses affectés exclusivement à l'usage direct de leurs représentations diplomatiques et consulaires, ainsi que les bénéficiaires institutionnels d'exemptions fiscales visés à l'article 2 al. 1 de la loi fédérale du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte, pour les immeubles dont ils sont propriétaires et qui sont occupés par leurs services;
- j) les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle au sens de la lettre e ou des caisses indigènes d'assurance sociale et de compensation au sens de la lettre f, qui sont exonérées de l'impôt.

² Les personnes morales mentionnées à l'alinéa 1 let. e à h et j sont cependant soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers.

Art. 98 Allègements fiscaux

¹ Des allègements fiscaux peuvent être accordés à des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton sur les impôts sur le bénéfice et le capital pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. Une modification importante de l'activité de l'entreprise est assimilée à une fondation.

² Le Conseil d'Etat statue définitivement sur les demandes d'allègements après consultation de la commune.

4.2 Impôt sur le bénéfice

4.2.1 Objet de l'impôt

Art. 99 Principe

¹ L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Art. 100 Détermination du bénéfice net – En général

¹ Le bénéfice net imposable comprend:

- a) le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent;
- b) tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que
 - 1. les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés;

2. les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;
 3. les versements aux fonds de réserve;
 4. la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéficiés qui n'ont pas été imposés;
 5. les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéficiés et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;
- c) les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéficiés en capital, les bénéficiés de réévaluation et de liquidation, sous réserve de rempli. ...

² Les prestations que des entreprises d'économie mixte remplissant une tâche d'intérêt public fournissent, de manière prépondérante, à des entreprises qui leur sont proches sont évaluées au prix actuel du marché, à leur coût actuel de production majoré d'une marge appropriée ou à leur prix de vente final actuel diminué d'une marge de bénéficié; le résultat de chaque entreprise est ajusté en conséquence.

Art. 101 Détermination du bénéficié net – Charges justifiées par l'usage commercial

¹ Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également:

- a) les impôts fédéraux, cantonaux, communaux et ecclésiastiques, à l'exclusion des amendes fiscales;
- b) les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue;
- c) les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence de 20 % du bénéficié net, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements. Dans des cas particuliers à intérêt public prépondérant, le Conseil d'Etat peut autoriser une déduction plus élevée; il statue à titre définitif;
- d) les rabais, escomptes, bonifications et ristournes accordés sur la contre-valeur de livraisons et de prestations ainsi que les parts de bénéficié des compagnies d'assurances destinées à être réparties entre les assurés;
- e) les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles du personnel de l'entreprise, frais de reconversion compris.

² Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers ne font pas partie des charges justifiées par l'usage commercial.

Art. 101a Détermination du bénéfice net – Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement

¹ Sur demande, les dépenses de recherche et de développement que le contribuable a engagées en Suisse, directement ou par l'intermédiaire de tiers, sont déductibles à hauteur d'un montant dépassant de 50 % au plus les dépenses de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial.

² Sont réputées recherche et développement la recherche scientifique et l'innovation fondée sur la science au sens de l'article 2 de la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation.

³ Une déduction augmentée est admissible pour:

- a) les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement, plus un supplément équivalant à 35 % de ces dépenses, mais jusqu'à concurrence des dépenses totales du contribuable;
- b) 80 % des dépenses pour les travaux de recherche et de développement facturés par des tiers.

⁴ Si le mandant des travaux de recherche et de développement est habilité à effectuer la déduction, le mandataire n'a droit à aucune déduction à ce titre.

Art. 102 Détermination du bénéfice net – Eléments sans influence sur le résultat

¹ Ne constituent pas un bénéfice imposable:

- a) les apports des membres de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives, y compris l'agio et les prestations à fonds perdu;
- b) les réserves latentes existant lors du transfert du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable dans un autre canton, à condition qu'il n'y ait ni aliénation ni réévaluation comptable;
- c) les augmentations de fortune provenant d'une succession, d'un legs ou d'une donation.

Art. 103 Détermination du bénéfice net – Restructurations

¹ Les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice:

- a) en cas de transformation en une société de personnes ou en une autre personne morale;
- b) en cas de division ou séparation d'une personne morale à condition que ce transfert ait pour objet une ou plusieurs exploitations ou parties distinctes d'exploitation et pour autant que les personnes morales existantes après la scission poursuivent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation;
- c) en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à une restructuration ou à une concentration équivalant économiquement à une fusion;
- d) en cas de transfert à une société fille suisse d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation; on entend par société fille une société de capitaux ou une société coopérative dont la société de capitaux ou la société coopérative qui opère le transfert possède au moins 20 % du capital-actions ou du capital social.

² Lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative transfère une participation à une société du même groupe sise à l'étranger, l'imposition de la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de la participation est différée. Le report de l'imposition prend fin si la participation transférée est vendue à un tiers étranger au groupe ou si la société dont les droits de participation ont été transférés aliène une part importante de ses actifs et passifs ou encore si elle est liquidée.

³ En cas de transfert à une société fille au sens de l'alinéa 1 let. d, les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux articles 192 à 194, dans la mesure où, durant les cinq ans qui suivent la restructuration, les valeurs transférées ou les droits de participation ou les droits de sociétariat à la société fille sont aliénés; dans ce cas, la société fille peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.

⁴ Des participations directes ou indirectes de 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative, mais aussi des exploitations ou des parties distinctes d'exploitation ainsi que des éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation, peuvent être transférées, à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, entre des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives suisses, qui, à la lumière des circonstances et du cas d'espèce et grâce à la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, sont réunies sous la direction unique d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Sont réservés:

- a) le transfert à une société fille au sens de l'article 103 al. 1 let. d;
- b) ...

⁵ Si, dans les cinq ans qui suivent un transfert selon l'alinéa 4, les éléments de patrimoine transférés sont aliénés ou si la direction unique est abandonnée durant cette période, les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux articles 192 à 194. La personne morale bénéficiaire peut dans ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice. Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives suisses réunies sous direction unique au moment de la violation du délai de blocage répondent solidairement du rappel d'impôt.

⁶ La société qui, ensuite de la reprise des actifs et passifs d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, subit une perte comptable sur la participation qu'elle détient dans cette société ne peut déduire cette perte sur le plan fiscal; tout bénéfice comptable sur la participation est imposable.

Art. 103a Détermination du bénéfice net – Brevets et droits comparables: définition

¹ Sont réputés brevets:

- a) les brevets au sens de la Convention du 5 octobre 1973 sur le brevet européen dans sa version révisée du 29 novembre 2000 désignant la Suisse;
- b) les brevets au sens de la loi fédérale du 25 juin 1954 sur les brevets;
- c) les brevets étrangers correspondant aux brevets visés aux lettres a et b.

² Sont réputés droits comparables:

- a) les certificats complémentaires de protection, au sens de la loi fédérale du 25 juin 1954 sur les brevets, et la prolongation de leur durée;
- b) les topographies protégées en vertu de la loi fédérale du 9 octobre 1992 sur les topographies;

- c) les variétés végétales protégées en vertu de la loi fédérale du 20 mars 1975 sur la protection des obtentions végétales;
- d) les données protégées en vertu de la loi fédérale du 15 décembre 2000 sur les produits thérapeutiques;
- e) les rapports protégés en vertu d'une disposition d'exécution de la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture;
- f) les droits étrangers correspondant aux droits visés aux lettres a à e.

Art. 103b Détermination du bénéfice net – Brevets et droits comparables:
imposition

¹ Si le contribuable en fait la demande, le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables est pris en compte dans le calcul du bénéfice net imposable en proportion des dépenses de recherche et de développement éligibles par rapport aux dépenses totales de recherche et de développement par brevet ou droit comparable (quotient Nexus) avec une réduction de 90 %.

² Le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables qui sont inclus dans les produits est déterminé en soustrayant du bénéfice net de chacun de ces produits 6 % des coût attribués à ces produits ainsi que la rémunération de la marque.

³ Lorsque le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables est imposé pour la première fois de façon réduite, les dépenses de recherche et de développement qui ont déjà été prises en compte lors de périodes fiscales antérieures, ainsi qu'une éventuelle déduction au sens de l'article 101a, sont ajoutées au bénéfice net imposable. Une réserve latente imposée doit être constituée dans la mesure du montant ajouté.

⁴ Les dispositions d'exécution du Conseil fédéral relatives notamment au calcul du bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables de façon réduite (notamment le quotient Nexus), à l'application de la réglementation aux produits qui ne présentent que de faibles différences entre eux et se fondent sur les mêmes brevets et droits comparables, aux obligations en matière de documentation, au début et à la fin de l'imposition réduite ainsi qu'au traitement des pertes provenant de brevets et de droits comparables sont applicables.

Art. 103c Détermination du bénéfice net – Déclaration des réserves latentes au début de l'assujettissement

¹ Si le contribuable déclare les réserves latentes au début de l'assujettissement, y compris la plus-value qu'il a créée lui-même, ces réserves ne sont pas soumises à l'impôt sur le bénéfice. Ne peuvent pas être déclarées les réserves latentes d'une société de capitaux ou d'une société coopérative provenant de la possession de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société, ou d'une participation de 10 % au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société.

² Sont considérés comme le début de l'assujettissement le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de l'étranger à une entreprise ou un établissement stable situé en Suisse, la fin d'une exonération prévue à l'article 97 ainsi que le transfert en Suisse du siège ou du lieu de l'administration effective.

³ Les réserves latentes déclarées doivent être amorties annuellement au taux appliqué sur le plan fiscal à l'amortissement des valeurs patrimoniales concernées.

⁴ La plus-value créée par le contribuable lui-même qui est déclarée doit être amortie dans un délai de dix ans.

Art. 103d Détermination du bénéfice net – Imposition des réserves latentes à la fin de l'assujettissement

¹ Lorsque l'assujettissement à l'impôt prend fin, les réserves latentes qui n'ont pas été imposées et qui existent alors, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même, sont imposées.

² Sont considérés comme la fin de l'assujettissement à l'impôt le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de Suisse à une entreprise ou un établissement stable situé à l'étranger, le passage à une exonération prévue à l'article 97 et le transfert à l'étranger du siège ou de l'administration effective.

Art. 103e Détermination du bénéfice net – Limitation de la réduction fiscale

¹ La réduction fiscale totale fondée sur les articles 101a, 103a et 103b 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.

² Ni les réductions fondées sur les articles 101a et 103b ni la réduction fiscale totale ne doivent entraîner de reports de pertes.

Art. 104 Détermination du bénéfice net – Amortissements

¹ Les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'article 957 al. 2 du code des obligations, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements.

² En général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments.

³ Les amortissements opérés sur des actifs qui ont été réévalués afin de compenser des pertes ne sont admis que si les réévaluations étaient autorisées par le droit commercial et si les pertes pouvaient être déduites, au moment de l'amortissement.

⁴ Les corrections de valeur et les amortissements effectués sur le coût d'investissement des participations qui remplissent les conditions prévues à l'article 112 al. 5 let. b sont ajoutés au bénéfice imposable dans la mesure où ils ne sont plus justifiés.

Art. 105 Détermination du bénéfice net – Provisions

¹ Des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour:

- a) les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé;
- b) les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs;
- c) les autres risques de pertes imminentes de l'exercice;
- d) les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum.

² Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

Art. 106 Détermination du bénéfice net – Remploi

¹ Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en emploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse. L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée.

^{1bis} En cas de remplacement de participations, les réserves latentes peuvent être reportées sur une nouvelle participation si la participation aliénée était égale à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social ou à 10 % au moins du bénéfice et des réserves de l'autre société et si la société de capitaux ou la société coopérative a détenu cette participation pendant un an au moins.

² Lorsque le remploi n'intervient pas pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement de l'élément acquis en remploi ou portée au crédit du compte de résultats dans un délai raisonnable.

³ Seuls les biens immobilisés qui servent directement à l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci; n'en font pas partie, notamment, les biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou leur rendement.

Art. 107 Détermination du bénéfice net – Intérêts sur le capital propre dissimulé

¹ Les intérêts passifs, dus sur la part du capital étranger qui doit être ajoutée au capital propre en application des règles sur le capital propre dissimulé, font partie du bénéfice imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives.

Art. 108 Détermination du bénéfice net – Règles particulières pour les associations, fondations et placements collectifs de capitaux

¹ Les cotisations versées aux associations par leurs membres et les apports à la fortune des fondations ne font pas partie du bénéfice imposable.

² Les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables des associations peuvent être entièrement déduites de ces recettes; les autres dépenses ne peuvent l'être que dans la mesure où elles excèdent les cotisations des membres.

³ Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe sont soumis à l'impôt sur le bénéfice pour le rendement de leurs immeubles en propriété directe.

Art. 108a Détermination du bénéfice net – Personnes morales poursuivant des buts idéaux

¹ Sont exonérés de l'impôt les bénéficiaires des personnes morales qui poursuivent des buts idéaux, à condition qu'ils n'excèdent pas 20'000 francs et qu'ils soient affectés exclusivement et irrévocablement à ces buts.

Art. 109 Détermination du bénéfice net – Déduction des pertes

¹ Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années.

² Les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du bénéfice peuvent également être déduites des prestations qui sont destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement, à condition que celles-ci ne constituent pas des apports, selon l'article 102 let. a.

³ Les pertes subies dans un autre canton avant l'arrivée dans le canton de Fribourg font également partie des excédents de pertes déductibles.

4.2.2 *Calcul de l'impôt*

Art. 110 Sociétés de capitaux et coopératives

¹ L'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est de 4 % du bénéfice net.

² ...

Art. 111 Réduction pour participations – Principe

¹ Lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative possède 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou participe pour 10 % au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société ou possède une participation représentant une valeur vénale d'au moins 1 million de francs, l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net des participations et le bénéfice net total.

Art. 112 Réduction pour participations – Rendement net des participations

¹ Le rendement net des participations correspond au revenu de ces participations diminué des frais de financement y relatifs et d'une contribution de 5 % destinée à la couverture des frais d'administration, sous réserve de la preuve de frais d'administration effectifs inférieurs ou supérieurs à ce taux. Sont réputés frais de financement les intérêts passifs ainsi que les autres frais qui sont économiquement assimilables à des intérêts passifs.

² Font également partie du revenu des participations les bénéfices en capital provenant de participations ainsi que le produit de la vente de droits de souscription y relatifs. L'article 244 est réservé.

³ Ne font pas partie du rendement des participations:

- a) les recettes qui représentent des charges justifiées par l'usage commercial pour la société de capitaux ou la société coopérative qui les verse;
- b) les bénéfices de réévaluation provenant de participations.

⁴ Le rendement d'une participation n'entre dans le calcul de la réduction que dans la mesure où cette participation ne fait pas l'objet d'un amortissement qui est lié à ce rendement et porté en diminution du bénéfice net imposable.

⁵ Les bénéfices en capital n'entrent dans le calcul de la réduction que:

- a) dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur au coût d'investissement;
- b) si la participation aliénée était égale à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou si elle avait un droit fondé sur 10 % au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société et que la société de capitaux ou la société coopérative l'ait détenue pendant un an au moins; si la participation tombe au-dessous de 10 % à la suite d'une aliénation partielle, la réduction ne peut être accordée sur chaque bénéfice d'aliénation ultérieur que si la valeur vénale des droits de participation à la fin de l'année fiscale précédant l'aliénation s'élevait à 1 million de francs au moins.

⁶ Les transactions qui se traduisent au sein du groupe par une économie d'impôt injustifiée entraînent une rectification du bénéfice imposable ou une diminution de la réduction. L'économie d'impôt est injustifiée lorsque les bénéfices en capital et les pertes en capital ou les amortissements relatifs à des participations au sens des articles 104, 111 et 112 sont en relation de cause à effet.

⁷ En ce qui concerne les sociétés mères de banques d'importance systémique au sens de l'article 7 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB), ne sont pas pris en compte pour le calcul du rendement net au sens de l'alinéa 1 les frais de financement relatifs aux emprunts suivants et la créance inscrite au bilan à la suite du transfert, au sein du groupe, des fonds provenant des emprunts suivants:

- a) les emprunts à conversion obligatoire et les emprunts assortis d'un abandon de créances visés à l'article 11 al. 4 LB, et
- b) les instruments de dette destinés à absorber les pertes en présence de mesures en cas d'insolvabilité au sens des articles 28 à 32 LB.

Art. 113 Associations, fondations et autres personnes morales

¹ L'impôt sur le bénéfice des associations, fondations et autres personnes morales est de 4 % du bénéfice net.

² ...

³ Le bénéfice n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas 5000 francs.

⁴ Le bénéfice qui a été réalisé lors de l'organisation occasionnelle d'une manifestation par une association sportive ou culturelle à but idéal est imposé au taux de 1 %. En outre, un amortissement extraordinaire ou une provision pour amortissement extraordinaire peut être admis.

Art. 114 Placements collectifs de capitaux

¹ L'impôt sur le bénéfice des placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe est de 4 % du bénéfice net.

4.3 Impôt sur le capital

4.3.1 Objet de l'impôt

Art. 115 Principe

¹ L'impôt sur le capital a pour objet le capital propre.

Art. 116 Sociétés de capitaux et coopératives – En général

¹ Le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés.

² Est imposable au moins le capital-actions ou le capital social libéré.

Art. 117 ...

Art. 118 Sociétés de capitaux et coopératives – Capital propre dissimulé

¹ Le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est augmenté de la part de leurs fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre.

Art. 119 Sociétés de capitaux et coopératives – Sociétés de capitaux et coopératives en liquidation

¹ Le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives qui sont en liquidation à la fin d'une période fiscale correspond à leur fortune nette.

² La fortune nette est déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques.

Art. 120 Associations, fondations et autres personnes morales

¹ Le capital propre imposable des associations, fondations et autres personnes morales correspond à leur fortune nette, déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques.

Art. 120a Personnes morales poursuivant des buts idéaux

¹ Est exonéré de l'impôt le capital des personnes morales qui poursuivent des buts idéaux, à condition qu'il n'excède pas 200'000 francs et qu'il soit affecté exclusivement et irrévocablement à ces buts.

*4.3.2 Calcul de l'impôt***Art. 121** Sociétés de capitaux et coopératives

¹ L'impôt sur le capital est calculé au taux de 1 ‰.

² 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.

³ L'impôt sur le bénéfice dû par les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives est imputé à l'impôt sur le capital, au maximum jusqu'à concurrence de ce dernier.

Art. 122 Associations, fondations et autres personnes morales

¹ L'impôt sur le capital des associations, fondations et autres personnes morales est calculé au taux de 1 ‰.

² Le capital propre n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas 100'000 francs.

³ L'impôt sur le bénéfice dû par les associations, fondations et autres personnes morales est imputé à l'impôt sur le capital, au maximum jusqu'à concurrence de ce dernier.

4.4 Impôt minimal**Art. 123** Objet de l'impôt

¹ Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives qui exploitent une entreprise paient un impôt minimal sur leurs recettes brutes, lorsqu'il est plus élevé que l'impôt ordinaire sur le bénéfice et le capital (art. 90, 99ss et 115ss).

Art. 124 Conditions

¹ Les sociétés nouvellement constituées qui ne résultent pas de transformations sont dispensées de l'impôt minimal pendant l'année de fondation et les deux années suivantes.

² Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives peuvent déduire de l'impôt minimal de la période fiscale les impôts ordinaires de la période précédente, pour la part qui dépasse le montant d'impôt qui aurait été dû si l'impôt minimal avait été calculé. Mais elles acquittent en tout cas l'impôt ordinaire sur le bénéfice et le capital.

³ Si elles se trouvent dans de sérieuses difficultés financières, ces sociétés sont dispensées de l'impôt minimal mais paient en tout cas l'impôt ordinaire sur le bénéfice et le capital.

Art. 125 Recettes brutes imposables

¹ Les recettes brutes imposables comprennent le total des recettes qui proviennent de l'activité de l'entreprise, y compris le produit des capitaux, diminuées des escomptes, rabais, ristournes et impôts sur le chiffre d'affaires.

² Ne constituent pas des recettes brutes les bénéfices en capital, les bénéfices de liquidation et d'autres recettes extraordinaires analogues.

³ Pour les compagnies d'assurances, les trois quarts seulement des primes encaissées dans la branche vie sont comptés comme recettes brutes.

⁴ Les recettes brutes des banques comprennent notamment aussi les intérêts actifs, les commissions, les courtages et les rendements provenant d'effets de change et de titres.

Art. 126 Taux d'imposition

¹ L'impôt minimal se calcule au taux de 0,25 % sur les recettes brutes provenant du commerce en gros et des entreprises de fabrication et de 0,7 % sur les autres recettes brutes.

² Pour le calcul de l'impôt minimal, les recettes brutes n'interviennent que pour le montant dépassant 500'000 francs par an.

4.5 ...

Art. 127 ...

Art. 128 ...

Art. 129 ...

Art. 130 ...

4.6 Imposition dans le temps

Art. 131 Période fiscale

¹ Les impôts sur le bénéfice net et sur le capital propre sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale.

² La période fiscale correspond à l'exercice commercial.

³ Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les comptes doivent être clos, et un bilan et un compte de résultats établis. Les comptes doivent être également clos en cas de transfert dans un autre canton du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable ainsi qu'à la fin de la liquidation.

Art. 132 Calcul du bénéfice net

¹ L'impôt sur le bénéfice net est calculé sur la base du bénéfice net réalisé pendant la période fiscale.

² Lorsque l'exercice comprend plus ou moins de douze mois, le taux de l'impôt est fixé sur la base d'un bénéfice net calculé sur douze mois.

³ Lors de la liquidation d'une personne morale ou du transfert de son siège, de son administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable à l'étranger, les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices non soumis à l'impôt sont imposées avec le bénéfice net du dernier exercice.

Art. 133 Détermination du capital propre

¹ L'impôt sur le capital propre est calculé sur la base du capital propre existant à la fin de la période fiscale.

Art. 134 Taux

¹ Sont applicables les taux d'imposition en vigueur à la fin de la période fiscale.

5 Procédure

5.1 Autorités fiscales

Art. 135 Autorités de surveillance

¹ Le Conseil d'Etat exerce la haute surveillance en matière fiscale.

² La Direction ⁴⁾ pourvoit à l'organisation de l'administration fiscale cantonale dans le cadre de la loi et donne les instructions nécessaires aux organes administratifs chargés d'appliquer la loi.

Art. 136 Autorité de taxation – Désignation

¹ Le Service cantonal des contributions est l'autorité de taxation des impôts institués par la présente loi.

Art. 137 Autorité de taxation – Attributions

¹ Le Service cantonal des contributions pourvoit à une taxation équitable et uniforme et prend, dans ce but, les dispositions nécessaires.

² Il établit et tient à jour le registre des contribuables de chaque commune avec sa collaboration. A cet effet, la commune lui communique les données dont elle dispose pour la gestion du contrôle de l'habitant selon l'article 4 de la loi du 23 mai 1986 sur le contrôle des habitants.

³ Dans le cadre des attributions prévues aux alinéas 1 et 2, le Service cantonal des contributions interconnecte les données provenant du registre du contrôle des habitants avec les données de son registre des contribuables par procédure d'appel, par le biais de la plate-forme informatique cantonale prévue à l'article 16 de la loi du 23 mai 1986 sur le contrôle des habitants. Cet appariement peut être effectué à des fins de vérification de l'exhaustivité du registre des contribuables ainsi qu'à des fins d'investigation fiscale.

5.2 Principes généraux de procédure

5.2.1 Devoirs des autorités

Art. 138 Obligation de l'autorité de taxation

¹ Le Service cantonal des contributions prend d'office les mesures propres à la taxation individuelle des contribuables.

Art. 139 Secret fiscal

¹ Les personnes chargées de l'application de la présente loi ou qui y collaborent doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction ainsi que sur les délibérations des autorités et refuser aux tiers la consultation des dossiers fiscaux.

⁴⁾ Actuellement: Direction des finances.

² Des renseignements peuvent être communiqués à des tiers uniquement si:

- a) le contribuable délivre une autorisation écrite; pour les époux vivant en ménage commun, l'autorisation doit être donnée par les deux conjoints;
- b) une disposition légale fédérale ou cantonale le prévoit;
- c) une autorité pénale le demande;
- d) un intérêt public prépondérant, reconnu par la Direction, le commande.

Art. 140 Publicité des registres de l'impôt

¹ Les registres de l'impôt ordinaire contenant la mention de la cote d'impôt sur le revenu et la fortune sont déposés dans les communes, où ils peuvent être consultés, pendant deux mois par an, par toute personne ayant qualité de contribuable à l'impôt cantonal sur le revenu et la fortune.

² Aucune consultation ne peut avoir lieu par correspondance ou par téléphone.

³ La publication des noms des contribuables qui sont en retard dans le paiement de leurs impôts est interdite.

⁴ Les communes perçoivent un émolument pour chaque chapitre consulté.

⁵ Les communes tiennent un registre public des personnes ayant consulté le registre de l'impôt sur le revenu et la fortune.

⁶ Le Conseil d'Etat arrête les autres modalités de la consultation et fixe l'émolument perçu.

⁷ Le Service cantonal des contributions publie une liste des personnes morales qui ont leur siège dans le canton de Fribourg et qui sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (art. 97 al. 1 let. g). Toute personne morale concernée peut demander à ne pas y figurer en adressant un courrier au Service cantonal des contributions

Art. 141 Collaboration entre les autorités fiscales

¹ Les autorités fiscales chargées de l'application de la présente loi se prêtent mutuelle assistance dans l'accomplissement de leur tâche; elles communiquent gratuitement aux autorités fiscales des autres cantons toutes les informations utiles et s'autorisent réciproquement à consulter leurs dossiers. Les faits établis par les autorités ou portés à leur connaissance en application de la présente disposition sont protégés par le secret fiscal, conformément à l'article 139.

² Lorsqu'il ressort de la déclaration d'impôt d'un contribuable ayant son domicile ou son siège dans le canton qu'il est aussi assujéti à l'impôt dans un autre canton, l'autorité de taxation porte le contenu de sa déclaration et sa taxation à la connaissance des autorités fiscales de l'autre canton.

³ Les autorités chargées de l'application de la présente loi communiquent, sur demande des autorités compétentes, les informations nécessaires à la mise en œuvre d'autres dispositions fiscales cantonales. Elles peuvent également signaler spontanément les cas qui pourraient avoir fait l'objet d'une imposition incomplète.

Art. 142 Collaboration d'autres autorités

¹ Les autorités administratives et judiciaires de l'Etat et des communes communiquent sur demande et gratuitement, sous réserve du secret professionnel, tous les renseignements nécessaires à l'application de la présente loi aux autorités chargées de son exécution. Elles peuvent signaler spontanément à celles-ci les cas qui pourraient avoir fait l'objet d'une imposition incomplète.

² Les organes des corporations et établissements auxquels ont été déléguées des tâches incombant à une administration publique sont assimilés, en ce qui concerne le devoir de collaborer, aux autorités mentionnées à l'alinéa 1.

³ Les organes de La Poste Suisse et des établissements publics de crédit sont libérés de l'obligation de donner des renseignements et des informations concernant les faits sur lesquels ils doivent garder le secret en vertu de dispositions légales spéciales.

Art. 143 Traitement des données

¹ Le Service cantonal des contributions gère, pour l'accomplissement des tâches qui lui incombent en vertu de la présente loi, des systèmes d'information. Ceux-ci peuvent contenir des données sensibles portant notamment sur des sanctions administratives ou pénales importantes en matière fiscale.

² Le Service cantonal des contributions et les autorités visées à l'article 141 échangent les données qui peuvent être utiles à l'accomplissement de leurs tâches dans la mise en œuvre de la présente loi ou d'autres lois fiscales cantonales ou fédérales. Les autorités citées à l'article 142 communiquent aux autorités chargées de l'exécution de la présente loi les données qui peuvent être importantes pour son exécution.

³ Les données sont communiquées dans des cas d'espèces ou sous forme de liste ou encore sur des supports de données électroniques. Elles peuvent également être rendues accessibles au moyen d'une procédure d'appel lorsqu'une base légale le prévoit.

⁴ Est obligatoire la communication de toutes les données qui peuvent servir à la taxation et à la perception des impôts, notamment:

- a) l'identité;
- b) l'état civil, le lieu de domicile ou de séjour, l'autorisation de séjour et l'activité lucrative;

c) les opérations juridiques.

⁵ Les données personnelles communiquées et les équipements utilisés tels que les supports de données, les programmes informatiques et la documentation concernant ces programmes doivent être protégés de toute manipulation, modification ou destruction non autorisées ainsi que du vol.

⁶ Le Conseil d'Etat édicte des dispositions d'exécution sur l'accès aux données ainsi que sur les autorisations de traitement, la durée de conservation, l'archivage et la destruction des données. Il arrête en outre les modalités d'application de la communication de données électroniques par procédure d'appel.

Art. 143a Enregistrements sur support numérique

¹ Le Service cantonal des contributions peut conserver la déclaration d'impôt et ses annexes, les attestations de tiers et les offres de preuve de manière électronique. Les documents transmis par le contribuable sur support papier peuvent être détruits.

² Les documents conservés sur support numérique ont la même valeur probante que les documents sur support papier.

³ Le Conseil d'Etat règle les modalités, particulièrement l'accès aux données, la durée de conservation des données et l'archivage des données.

5.2.2 Situation des époux dans la procédure

Art. 144

¹ Les époux qui vivent en ménage commun exercent les droits et s'acquittent des obligations qu'ils ont en vertu de la présente loi de manière conjointe.

² La déclaration d'impôt doit porter les deux signatures. Lorsque la déclaration n'est signée que par l'un des conjoints, un délai est accordé à l'époux qui n'a pas signé. Si le délai expire sans avoir été utilisé, la représentation contractuelle entre époux est supposée établie.

³ Pour que les recours et autres écrits soient réputés introduits en temps utile, il suffit que l'un des époux ait agi dans les délais. Lorsque les époux font usage conjointement d'un moyen de droit ou que l'un des conjoints le fait indépendamment de l'autre, seuls les deux époux conjointement, ou seul le conjoint ayant fait usage du moyen de droit, peuvent le retirer.

⁴ Toute communication que l'autorité fiscale fait parvenir à des contribuables mariés qui vivent en ménage commun est adressée aux époux conjointement.

⁵ Les époux séparés ou divorcés conservent les droits et obligations des époux vivant en ménage commun pour les périodes fiscales antérieures à la séparation ou au divorce.

5.2.3 Droits du contribuable

Art. 145 Consultation du dossier

¹ Le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées. Les époux qui doivent être taxés conjointement ont un droit de consultation réciproque.

² Le contribuable peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose.

³ Lorsqu'une autorité refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, elle ne peut se fonder sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que si elle lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce et qu'elle lui ait au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve.

⁴ L'autorité qui refuse au contribuable le droit de consulter son dossier confirme, à la demande de celui-ci, son refus par une décision susceptible de recours.

Art. 146 Offre de preuves; enregistrements sur des supports de données ou d'images

¹ Les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation.

² Les enregistrements sur des supports de données ou d'images ont la même valeur probante que les documents pouvant être lus directement.

³ Ces enregistrements doivent être présentés au Service cantonal des contributions de manière qu'ils puissent être lus directement. Le Service cantonal des contributions peut prévoir des exceptions. Lorsque la loi impose la signature individuelle, le Service cantonal des contributions peut autoriser une autre forme de signature en lieu et place de la signature autographe.

Art. 147 Notification

¹ Les décisions de taxation et les amendes d'ordre sont notifiées au contribuable par écrit et indiquent les voies de droit. Les autres décisions et prononcés doivent, en outre, être motivés. La notification se fait par courrier normal.

² Lorsque le contribuable n'a pas de domicile connu ou qu'il se trouve à l'étranger, sans avoir de représentant en Suisse, les décisions et prononcés lui sont notifiés valablement par publication dans la Feuille officielle.

Art. 148 Représentation contractuelle

¹ Le contribuable peut se faire représenter contractuellement devant les autorités chargées de l'application de la présente loi, dans la mesure où sa collaboration personnelle n'est pas nécessaire.

² Toute personne ayant l'exercice des droits civils et jouissant de ses droits civiques peut valablement représenter le contribuable. L'autorité peut exiger du représentant qu'il justifie de ses pouvoirs de représentation en produisant une procuration écrite.

³ Le contribuable est tenu de choisir avec soin son représentant contractuel, de l'informer et d'exercer un certain contrôle.

⁴ Lorsque les époux vivant en ménage commun n'ont pas mandaté de représentant commun ou n'ont pas désigné conjointement une personne autorisée à recevoir le courrier, toute notification doit être adressée aux deux époux conjointement.

⁵ Les notifications doivent être adressées à chaque époux lorsqu'ils vivent séparés de fait ou de droit.

Art. 149 Obligation d'être représenté et subrogations

¹ Les autorités fiscales peuvent exiger que le contribuable qui a son domicile ou son siège à l'étranger désigne un représentant en Suisse.

² Les héritiers du contribuable, le curateur de portée générale, le mandataire pour cause d'incapacité ou le liquidateur sont subrogés dans une procédure de taxation en cours.

³ Les héritiers doivent désigner, dans un délai convenable, un représentant commun. A ce défaut, l'autorité fiscale fait désigner le représentant par la justice de paix compétente.

*5.2.4 Délais***Art. 150**

¹ Les délais fixés dans la présente loi ne peuvent être prolongés.

² Les délais impartis par l'autorité peuvent être prolongés s'il existe des motifs sérieux et que la demande de prolongation soit présentée avant l'expiration de ces délais. Les délais ne peuvent être prolongés plus de deux fois. L'article 157 al. 3^{bis} et 4 est applicable pour la prolongation du délai de dépôt de la déclaration d'impôt.

³ Un délai inobservé est restitué si le contribuable exécute l'acte omis dans les trente jours qui suivent la disparition de l'empêchement et prouve qu'il a été empêché d'agir en temps utile par suite de service militaire, de service civil, de maladie, de décès, d'absence du pays, ou pour d'autres motifs sérieux.

⁴ Les délais fixés dans la présente loi ou par l'autorité ne sont pas suspendus pendant les périodes de fêtes au sens de l'article 30 du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA).

5.2.5 Prescription

Art. 151 Prescription du droit de taxer

¹ Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Les articles 169, 193 et 229 sont réservés.

² La prescription ne court pas ou est suspendue:

- a) pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision;
- b) aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné;
- c) aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour.

³ Un nouveau délai de prescription commence à courir:

- a) lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt;
- b) lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt;
- c) lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée;
- d) lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal.

⁴ La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise, dans tous les cas, quinze ans après la fin de la période fiscale.

Art. 152 Prescription du droit de percevoir l'impôt

¹ Les créances d'impôt se prescrivent par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation.

² Pour la suspension et l'interruption de la prescription, l'article 151 al. 2 et 3 s'applique par analogie.

³ La prescription est acquise, dans tous les cas, dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force.

5.3 Procédure de taxation ordinaire

5.3.1 *Lieu de taxation*

Art. 153

¹ Les personnes physiques qui sont domiciliées ou séjournent dans le canton sont taxées dans la commune de leur domicile ou de leur séjour.

² Les personnes morales sont taxées dans la commune où elles ont leur siège ou leur administration effective.

³ Lorsque l'assujettissement à l'impôt dans le canton est fondé sur un rattachement économique, la commune compétente est celle où se trouvent réalisées les conditions de l'assujettissement. Si tel est le cas dans plusieurs communes, la commune compétente est celle où se trouve la majeure partie des éléments imposables.

⁴ La situation prévalant à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement est déterminante.

⁵ En cas de doute, le Service cantonal des contributions détermine la commune compétente. Sa décision peut être contestée par les voies de droit ordinaires.

5.3.2 *Obligations de procédure*

Art. 154 Tâches de l'autorité fiscale

¹ Le Service cantonal des contributions établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable.

² Il peut en particulier ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives.

Art. 155 ...

Art. 156 Terme et formule de la déclaration d'impôt

¹ Le Service cantonal des contributions fixe la date de renvoi de la déclaration d'impôt.

² Au moins trente jours avant cette date, une formule officielle de déclaration est remise à tout contribuable présumé devoir l'impôt.

Art. 157 Collaboration du contribuable – Déclaration d'impôt

¹ Les contribuables sont invités, par envoi de la formule ou par publication officielle, à remplir et à déposer, par voie postale ou par voie électronique, une formule de déclaration d'impôt. Les contribuables qui n'ont pas reçu de formule doivent la demander au Service cantonal des contributions.

² Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète.

^{2bis} La déclaration déposée par voie postale doit être personnellement signée par le contribuable et remise au Service cantonal des contributions, avec les annexes prescrites, dans le délai qui lui est imparti. Le Conseil d'Etat précise par voie d'ordonnance les conditions et modalités du dépôt par voie électronique.

³ Le contribuable qui omet de déposer la formule de déclaration d'impôt ou qui dépose une formule incomplète est invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable.

^{3bis} Le délai imparti pour le dépôt de la déclaration d'impôt peut être prolongé contre paiement d'un émoulement, aux conditions fixées à l'article 150 al. 2, 1^{re} phr. Le contribuable peut également, contre paiement d'un émoulement, obtenir jusqu'à quatre prolongations de délai. Dans ce cas, le montant de l'émoulement est fixé en fonction du nombre de délais demandés.

⁴ Le contribuable qui dépasse le délai imparti pour remettre sa formule de déclaration ou la retourner lorsqu'elle lui a été renvoyée pour qu'il la complète est excusé s'il établit que, par suite de service militaire, de service civil, d'absence du pays, de maladie ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de remplir cette obligation en temps utile et qu'il s'en est acquitté dans les trente jours après la fin de l'empêchement.

Art. 158 Collaboration du contribuable – Annexes

¹ Les personnes physiques doivent joindre à leur déclaration déposée par courrier notamment les documents suivants:

- a) les certificats de salaire concernant tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante;
- b) les attestations concernant les prestations que le contribuable a obtenues en sa qualité de membre de l'administration ou d'un autre organe d'une personne morale;
- c) l'état complet des titres et des créances ainsi que celui des dettes.

^{1bis} Les contribuables qui déposent leur déclaration par voie électronique envoient les pièces demandées par le Service cantonal des contributions.

² Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, comptes de résultat) de la période fiscale ou, en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'article 957 al. 2 du code des obligations, un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et apports privés concernant la période fiscale. Les personnes morales doivent en outre indiquer, à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement, le montant de leur capital propre. Ce capital propre comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves issues d'apports de capital au sens de l'article 21 al. 3 à 7, portées au bilan commercial, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés ainsi que la part des fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre.

³ Les sociétés immobilières complètent en outre la rubrique concernant la composition et les éventuelles modifications de leur actionnariat.

Art. 159 Collaboration du contribuable – Collaboration ultérieure

¹ Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte.

² Sur demande du Service cantonal des contributions, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires, dans les limites du secret professionnel légalement protégé.

³ Les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les livres ou les relevés prévus à l'article 158 al. 2 ainsi que les pièces justificatives en relation avec leur activité. Le mode de tenue, de conservation et de production de ces documents est régi par les dispositions du code des obligations (art. 957 à 958f).

Art. 160 Attestations de tiers

¹ Doivent donner des attestations écrites au contribuable:

- a) l'employeur, sur ses prestations au travailleur;
- b) les créanciers et les débiteurs, sur l'état, le montant, les intérêts des dettes et créances ainsi que sur les sûretés dont elles sont assorties;
- c) les assureurs, sur la valeur de rachat des assurances et sur les prestations payées ou dues en vertu de contrats d'assurance;

- d) les fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l'administration de la fortune du contribuable, sur cette fortune et ses revenus;
- e) les personnes qui sont ou étaient en relations d'affaires avec le contribuable, sur leurs prétentions et prestations réciproques.

² L'employeur est tenu de fournir, sur demande de l'autorité fiscale, des attestations de salaire individuelles ou la liste de tous les salaires et bonifications de frais versés.

³ Lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement du tiers. Le secret professionnel protégé légalement est réservé.

Art. 161 Renseignements de tiers

¹ Les associés, les copropriétaires et les propriétaires communs doivent donner, à la demande des autorités fiscales, des renseignements sur leurs rapports de droit avec le contribuable, notamment sur sa part, ses droits et ses revenus.

Art. 162 Informations de tiers

¹ Doivent produire une attestation au Service cantonal des contributions pour chaque période fiscale:

- a) les personnes morales, sur les prestations versées aux membres de l'administration ou d'autres organes; les fondations, en outre, sur les prestations fournies à leurs bénéficiaires;
- b) les institutions de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle liée, sur les prestations fournies à leurs preneurs de prévoyance ou bénéficiaires;
- c) les sociétés simples et les sociétés de personnes, sur tous les éléments qui revêtent de l'importance pour la taxation de leurs associés, notamment sur les parts de ces derniers au revenu et à la fortune de la société;
- d) les employeurs, sur les salaires, les bonifications de frais et autres prestations; ces attestations doivent être remplies sur formule officielle ou sous toute autre forme agréée par le Service cantonal des contributions;
- e) les employeurs qui accordent des participations de collaborateur à leurs employés, sur toutes les données nécessaires à la taxation.

² Un double de l'attestation doit être adressé au contribuable.

³ Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe doivent remettre aux autorités fiscales, pour chaque période fiscale, une attestation portant sur tous les éléments déterminants pour l'imposition de ces immeubles.

Art. 163 Collaboration des communes

¹ Le conseil communal peut demander au Service cantonal des contributions les déclarations fiscales sur lesquelles il entend donner son préavis. Le Service cantonal des contributions peut également requérir du conseil communal son préavis sur la déclaration fiscale d'un contribuable ou sur tout autre élément relatif à la procédure fiscale.

² Le préavis communal se réfère aux éléments déclarés par le contribuable et contient toutes les indications utiles pour leur évaluation. Le conseil communal doit donner son préavis ou tout autre élément utile à la taxation et restituer le dossier fiscal au Service cantonal des contributions dans un délai de trente jours.

³ Le conseil communal peut entendre les contribuables, demander des pièces manquantes et procéder, à leur demande, à des visites locales pour l'estimation des immeubles.

⁴ Le conseil communal communique en tout temps et à bref délai au Service cantonal des contributions toute information utile à la taxation et à la tenue du registre des contribuables.

⁵ Le conseil communal peut déléguer ses compétences relatives au préavis communal à une commission d'impôt. Il peut aussi lui demander un préavis dans le cadre d'une procédure de réclamation ou de recours concernant un chapitre fiscal communal.

5.3.3 Taxation

Art. 164 Exécution

¹ Après avoir réuni tous les renseignements utiles, le Service cantonal des contributions procède à la taxation des personnes physiques et des personnes morales en déterminant les éléments à imposer.

² Il effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne puissent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Il peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

Art. 165 Notification

¹ Le Service cantonal des contributions fixe, dans la décision de taxation, les éléments imposables (revenu et fortune imposables, bénéfice net et capital propre imposables), le montant de l'impôt et les voies de droit.

² Il communique au contribuable les modifications apportées à sa déclaration d'impôt au plus tard lors de la notification de la décision de taxation.

³ La décision de taxation est notifiée au contribuable et à la commune compétente.

5.4 Procédure de taxation de l'impôt sur les gains immobiliers

Art. 166 Collaboration d'autres autorités

¹ Toutes les autorités et tous les fonctionnaires, en particulier les conservateurs du registre foncier, annoncent par écrit, dans les trente jours, au Service cantonal des contributions tout fait parvenu à leur connaissance qui pourrait donner lieu à l'imposition d'un gain immobilier.

Art. 167 Obligations du contribuable

¹ Dans les trente jours dès l'aliénation, le contribuable doit annoncer au Service cantonal des contributions toute aliénation non inscrite au registre foncier susceptible d'être imposée, au sens de l'article 42 al. 2, en y joignant les pièces justificatives nécessaires.

² Ce délai commence à courir dès le jour où l'aliénation déploie ses effets juridiques.

Art. 168 Déclaration d'impôt

¹ Dès que le Service cantonal des contributions a connaissance d'une aliénation susceptible d'être imposée, il adresse au contribuable une formule de déclaration pour l'imposition du gain immobilier.

² Dans le délai fixé, le contribuable remet au Service cantonal des contributions sa déclaration accompagnée de toutes les pièces justificatives.

³ Les dispositions relatives à la procédure de taxation ordinaire et à la procédure de réclamation, à l'exception de l'article 140, s'appliquent par analogie.

Art. 169 Taxation, révision de la taxation

¹ Le Service cantonal des contributions taxe les gains immobiliers réalisés et fixe le montant de l'impôt. La décision de taxation, munie des voies de droit, est communiquée au contribuable et à la commune concernée.

² Le droit de taxer s'éteint cinq ans après l'inscription de l'acte au registre foncier ou dès le jour où l'aliénation a déployé ses effets juridiques.

³ La taxation est révisée lorsqu'une perte doit être mise en compte après coup.

5.5 Procédure en cas de perception de l'impôt à la source

Art. 170 Obligation de procédure

¹ En vue du contrôle de la perception de l'impôt, le débiteur de la prestation imposable doit permettre au Service cantonal des contributions l'accès à tous les documents et lui communiquer sur demande tous les renseignements, oralement ou par écrit.

² Les institutions de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle liée ont l'obligation d'annoncer au Service cantonal des contributions les prestations en faveur de preneurs de prévoyance ou de bénéficiaires, au plus tard trente jours avant le versement.

³ Le contribuable doit communiquer au Service cantonal des contributions ainsi qu'au débiteur de la prestation imposable, oralement ou par écrit, tous les renseignements sur les éléments déterminants pour le prélèvement des impôts à la source.

⁴ Le contribuable peut être contraint par le Service cantonal des contributions à verser ultérieurement l'impôt dû lorsque celui-ci n'a pas été prélevé sur la prestation imposable, ou l'a été de manière insuffisante, et que la perception ultérieure auprès du débiteur de la prestation imposable est impossible.

⁵ Les règles relatives aux obligations de l'autorité de taxation et à l'obligation de renseigner sont applicables par analogie.

Art. 170a Obligation d'être représenté

¹ Les autorités fiscales peuvent exiger que le contribuable qui a son domicile ou son siège à l'étranger désigne un représentant en Suisse.

² Les personnes qui demandent une taxation ordinaire ultérieure en application de l'article 87a doivent fournir les documents requis et indiquer une adresse de notification en Suisse. A défaut d'une telle adresse ou si l'adresse indiquée perd sa validité pendant la procédure de taxation, l'autorité compétente impartit au contribuable un délai approprié pour l'indication d'une nouvelle adresse de notification. Si ce délai échoit sans avoir été utilisé, l'impôt à la source se substitue à l'impôt sur le revenu de l'activité lucrative perçu selon la procédure ordinaire.

Art. 170b Décompte

¹ Le Service cantonal des contributions établit chaque année le décompte des parts respectives de la Confédération, des cantons, des communes et des paroisses.

² Il répartit le montant payé par le débiteur de la prestation imposable au canton, à la commune et à la paroisse, après déduction de l'impôt fédéral direct.

Art. 171 Décision

¹ 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:

- a) s'il conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation mentionnée aux articles 76 al. 1 let. d ou 88 al. 1, ou
- b) si l'employeur ne lui a pas remis l'attestation mentionnée aux articles 76 al. 1 let. d ou 88 al. 1.

² Le débiteur de la prestation imposable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale qui suit l'échéance de la prestation, exiger que le Service cantonal des contributions rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement.

³ Il est tenu d'opérer la retenue de l'impôt jusqu'à l'entrée en force de la décision.

Art. 172 Paiement complémentaire et restitution d'impôt

¹ Si le débiteur de la prestation imposable n'a pas opéré la retenue d'impôt ou a effectué une retenue insuffisante, le Service cantonal des contributions l'oblige à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu. Le droit du débiteur de se retourner contre le contribuable est réservé.

² Lorsque le débiteur de la prestation a effectué une retenue trop élevée, il doit rembourser la différence au contribuable. Le Service cantonal des contributions peut aussi restituer directement au contribuable le montant d'impôt prélevé et versé en trop.

³ Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune et que l'autorité de taxation n'est pas en mesure de recouvrer ultérieurement cet impôt auprès du débiteur, elle peut obliger le contribuable à acquitter l'impôt à la source dû.

Art. 173 Voies de droit

¹ Le contribuable ou le débiteur de la prestation imposable peut déposer une réclamation contre une décision en matière d'impôt à la source.

² La décision sur réclamation peut faire l'objet d'un recours au Tribunal cantonal conformément aux articles 180 et suivants.

5.6 Réclamation

Art. 174 Principes

¹ Les décisions rendues selon la présente loi peuvent faire l'objet d'une réclamation, à moins que la loi n'en dispose autrement.

² Le Service cantonal des contributions est l'autorité de réclamation.

³ Le contribuable et le conseil communal concerné ont qualité pour former une réclamation.

Art. 175 Conditions générales / Délais

¹ Le contribuable peut adresser au Service cantonal des contributions une réclamation écrite, dans les trente jours à compter de la notification de la décision de taxation. La réclamation déposée contre une autre décision doit en outre être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. Lorsque la réclamation est incomplète, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité.

² Le conseil communal peut déposer sa réclamation dans les soixante jours à compter de la notification de la décision au contribuable. Le Service cantonal des contributions adresse une copie de la réclamation au contribuable qui peut formuler des observations dans un délai imparti.

Art. 176 Réclamation contre une décision de taxation – Contenu

¹ Le contribuable peut adresser au Service cantonal des contributions une réclamation contre la décision de taxation en indiquant ses moyens de preuve et en joignant les documents utiles en sa possession.

² La réclamation déposée contre une décision de taxation déjà motivée peut être considérée comme un recours et transmise à la Cour du Tribunal cantonal compétente en matière d'impôts cantonaux si le contribuable et les autres ayants droit y consentent.

³ Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve.

Art. 177 Réclamation contre une décision de taxation – Effet suspensif

¹ La réclamation du contribuable suspend l'exigibilité de la créance mais non le cours des intérêts.

Art. 178 Réclamation contre une décision de taxation – Procédure de réclamation

¹ Le Service cantonal des contributions dispose des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation. Il ordonne les mesures d'instruction nécessaires sans être lié par les conclusions du réclamant.

² Aucune suite n'est donnée au retrait de la réclamation s'il apparaît, vu les circonstances, que la taxation est inexacte.

³ Lorsque le Service cantonal des contributions envisage une modification de la décision au détriment du contribuable, il l'en avise et lui fixe un délai pour présenter ses observations et produire éventuellement de nouveaux moyens de preuve.

Art. 179 Décision

¹ Le Service cantonal des contributions prend, après enquête, une décision sur la réclamation.

² Il peut déterminer à nouveau tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation, même au désavantage de ce dernier.

³ La décision, brièvement motivée avec indication des voies de droit, est notifiée par écrit au contribuable et au conseil communal concerné.

⁴ La procédure de réclamation est gratuite. Toutefois, l'article 155 al. 2 est applicable par analogie.

5.7 Procédure de recours**Art. 180** Conditions à remplir par le contribuable

¹ Le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, au Tribunal cantonal. L'article 176 al. 2 est réservé.

² Il doit indiquer, dans le mémoire de recours, ses conclusions et les motifs ainsi que les moyens de preuve; les documents servant de preuves doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité.

³ Toute erreur dans la décision attaquée et tout vice de procédure constituent des motifs de recours.

Art. 181 Recours du conseil communal

¹ Le conseil communal a qualité pour former recours au Tribunal cantonal.

² Le recours écrit contre la décision sur réclamation doit être déposé dans les trente jours à compter de la notification de la décision au contribuable. Les conditions formelles contenues à l'article 180 al. 2 sont applicables par analogie au recours déposé par le conseil communal.

³ Une copie du mémoire de recours est communiquée au contribuable, auquel un délai est fixé pour présenter ses observations.

Art. 182 Procédure

¹ La procédure de recours est régie par le code de procédure et de juridiction administrative, sous réserve des dispositions qui suivent.

Art. 183 Effet suspensif

¹ Le recours du contribuable suspend l'exigibilité de la créance mais non le cours des intérêts.

Art. 184 Instruction

¹ Le président de l'autorité de recours procède à l'instruction de la cause. Il peut déléguer, par voie de compétence générale ou spéciale, ses compétences à un autre membre de l'autorité ou à un greffier rapporteur.

² L'autorité d'instruction dispose des mêmes compétences que l'autorité de taxation dans la procédure de taxation.

³ Lorsque l'autorité envisage une modification de la décision au détriment du recourant, elle en avise le recourant et l'autorité dont la décision est attaquée et elle leur fixe un délai pour présenter leurs observations et produire éventuellement de nouveaux moyens de preuve.

Art. 185 Retrait du recours

¹ L'autorité n'est pas liée par un éventuel retrait du recours.

Art. 186 Décision présidentielle

¹ En plus des cas prévus par les règles générales de procédure, le président de l'autorité est compétent pour statuer sur les recours dont la valeur litigieuse calculée sur la base de l'impôt cantonal annuel ne dépasse pas 1000 francs ou dont l'amende contestée est inférieure ou égale à 600 francs.

Art. 187 Notification

¹ La décision sur recours du Tribunal cantonal motivée par écrit est communiquée au contribuable, à l'autorité de taxation et au conseil communal recourant.

5.8 Modification des décisions entrées en force

5.8.1 Révision

Art. 188 Motifs

¹ Une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, sur sa demande ou d'office:

- a) lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts;
- b) lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure;
- c) lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision.

² La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui.

Art. 189 Délai

¹ La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision.

Art. 190 Procédure et décision

¹ La révision d'une décision est de la compétence de l'autorité qui a rendu cette décision.

² S'il existe un motif de révision, l'autorité annule la décision antérieure et statue à nouveau.

³ Le rejet de la demande de révision et la nouvelle décision peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision antérieure.

⁴ Au surplus, les dispositions relatives à la procédure suivie lors de la décision antérieure sont applicables.

⁵ La décision sur révision a force obligatoire dans la même mesure pour les impôts communaux et ecclésiastiques.

5.8.2 Correction d'erreurs de calcul et de transcription

Art. 191

¹ Les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision entrée en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises.

² La correction de l'erreur ou le refus d'y procéder peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision.

5.8.3 Rappel d'impôt

Art. 192 Rappel d'impôt ordinaire

¹ Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

² Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que les bases indispensables à l'évaluation des éléments imposables étaient connues de l'autorité fiscale, un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il y a sous-évaluation de ces éléments.

Art. 193 Péremption

¹ Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète.

² L'introduction d'une procédure de poursuite pénale ensuite de soustraction d'impôt ou de délit fiscal entraîne également l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt.

³ Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte.

Art. 194 Procédure de rappel d'impôt

¹ Le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt.

^{1bis} Si, au moment de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, aucune procédure pénale pour soustraction d'impôt n'est ouverte ni pendant ni ne peut être exclue d'emblée, le contribuable sera avisé qu'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pourra ultérieurement être ouverte contre lui.

² Lorsque, au décès du contribuable, la procédure n'est pas encore introduite ou qu'elle n'est pas terminée, elle peut être ouverte ou continuée contre les héritiers.

³ Les frais de mesures d'instruction peuvent être mis à la charge du contribuable en application de l'article 155 al. 2.

⁴ Au surplus, les dispositions concernant les principes généraux de procédure, les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie.

⁵ La décision a force obligatoire dans la même mesure pour les impôts communaux et ecclésiastiques.

Art. 194a Rappel d'impôt simplifié pour les héritiers

¹ Chacun des héritiers a droit, indépendamment des autres, au rappel d'impôt simplifié sur les éléments de la fortune et du revenu soustraits par le défunt, à condition:

- a) qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de la soustraction d'impôt;
- b) qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer les éléments de la fortune et du revenu soustraits;
- c) qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

² Le rappel d'impôt est calculé sur les trois périodes fiscales précédant l'année du décès conformément aux dispositions sur la taxation ordinaire et perçu avec les intérêts moratoires.

³ Le rappel d'impôt simplifié est exclu en cas de liquidation officielle de la succession ou de liquidation de la succession selon les règles de la faillite.

⁴ L'exécuteur testamentaire ou l'administrateur de la succession peuvent également demander le rappel d'impôt simplifié.

5.9 Inventaire

Art. 195 Obligation de procéder à un inventaire

¹ Un inventaire officiel est établi dans les deux semaines qui suivent le décès du contribuable.

² Aucun inventaire n'est établi lorsque les circonstances permettent de présumer que le défunt n'a pas laissé de fortune.

Art. 196 Objet de l'inventaire

¹ L'inventaire comprend la fortune du défunt, celle de son conjoint vivant en ménage commun avec lui et celle des enfants mineurs sous son autorité parentale, estimées au jour du décès.

² Les faits revêtant de l'importance pour la taxation doivent être établis et mentionnés dans l'inventaire.

Art. 197 Procédure – Mesures conservatoires

¹ Les héritiers et les personnes qui administrent ou ont la garde des biens successoraux ne peuvent pas en disposer avant l'inventaire sans l'assentiment de l'autorité compétente.

² Afin d'assurer l'exactitude de l'inventaire, l'autorité compétente peut ordonner l'apposition immédiate de scellés.

Art. 198 Procédure – Obligations de collaborer

¹ Les héritiers, les représentants légaux d'héritiers, l'administrateur de la succession et l'exécuteur testamentaire doivent:

- a) donner, conformément à la vérité, tous les renseignements utiles à la détermination des éléments imposables ayant appartenu au défunt;
- b) produire tous les livres, pièces justificatives, relevés de situation ou autres documents permettant d'établir l'état de la succession;
- c) donner accès à tous les locaux et meubles dont disposait le défunt.

² Les héritiers et les représentants légaux d'héritiers qui faisaient ménage commun avec le défunt ou avaient la garde ou l'administration de certains de ses biens doivent également permettre la visite de leurs propres locaux et meubles.

³ Les héritiers, les représentants légaux d'héritiers, l'administrateur de la succession ou l'exécuteur testamentaire qui, après l'établissement de l'inventaire, apprennent l'existence de biens successoraux qui n'y figurent pas doivent en informer l'autorité compétente dans les dix jours.

⁴ Au moins un des héritiers ayant l'exercice des droits civils et le représentant légal des héritiers mineurs ou sous curatelle de portée générale ou le mandataire pour cause d'inaptitude doivent assister à l'inventaire.

Art. 199 Procédure – Obligations de renseigner et de délivrer des attestations

¹ Les tiers qui avaient la garde ou l'administration de biens du défunt ou contre lesquels le défunt avait des droits ou des prétentions appréciables en argent sont tenus de donner à l'héritier qui en fait la demande, à l'intention de l'autorité compétente, tous les renseignements écrits s'y rapportant.

² Si des motifs sérieux s'opposent à ce que le tiers renseigne l'héritier, il peut fournir directement à l'autorité compétente les renseignements demandés.

³ Au surplus, les règles relatives à l'obligation de renseigner de la part de tiers s'appliquent par analogie.

Art. 200 Autorités

¹ L'inventaire est établi et les scellés apposés par l'autorité compétente du lieu où, au regard du droit fiscal, le défunt avait son dernier domicile ou se trouvait en séjour au moment de son décès ou du lieu où il possédait des éléments imposables.

² Lorsque l'inventaire est ordonné par l'autorité de protection de l'adulte ou le juge, une copie doit en être communiquée à l'autorité compétente. Celle-ci peut reprendre cet inventaire tel quel ou, s'il y a lieu, ordonner qu'il soit complété.

³ Les offices de l'état civil doivent signaler sans retard tout décès à l'autorité fiscale compétente du lieu où, au regard du droit fiscal, le défunt avait son dernier domicile ou se trouvait en séjour au moment de son décès.

⁴ Le Conseil d'Etat arrête les dispositions d'exécution de la présente section, relatives notamment à l'autorité compétente pour dresser l'inventaire, la procédure d'établissement de l'inventaire ainsi que les rapports entre l'inventaire fiscal et l'inventaire prévu par le droit civil.

5.10 Perception de l'impôt et garantie*5.10.1 Echéance***Art. 201** Termes

¹ Le Conseil d'Etat arrête le terme général d'échéance et les termes d'échéance des acomptes de l'impôt sur le revenu, la fortune, le bénéfice et le capital. Il peut déléguer au Service cantonal des contributions la compétence de fixer certaines échéances. Le terme général d'échéance n'est pas subordonné à une facturation.

² Sont notamment échus dès la notification de la décision de taxation:

- a) l'impôt sur les prestations en capital provenant de la prévoyance;
- b) l'impôt sur les gains immobiliers;
- c) les rappels d'impôt et les amendes;
- d) les frais.

³ L'impôt est échu, dans tous les cas:

- a) le jour où le contribuable qui entend quitter durablement le pays prend des dispositions en vue de son départ;
- b) lors de la réquisition de la radiation du registre du commerce d'une personne morale assujettie à l'impôt;
- c) dès qu'un contribuable sans domicile en Suisse cesse d'avoir une entreprise ou une participation à une entreprise sise dans le canton, un établissement stable situé dans le canton, un immeuble sis dans le canton ou une créance garantie par un immeuble sis dans le canton;
- d) lors de l'ouverture de la faillite du contribuable;
- e) au décès du contribuable.

⁴ Les termes d'échéance prévus sont maintenus, même si le contribuable n'a reçu qu'un calcul provisoire de l'impôt ou qu'il ait déposé une réclamation ou un recours contre la taxation ou le décompte final.

⁵ Le Conseil d'Etat arrête les dispositions d'exécution de la présente section.

Art. 202 Portée de l'échéance

¹ L'échéance s'applique aux montants d'impôt fixés par les décisions de taxation ou figurant aux décomptes provisoires.

² Si le montant définitif de l'impôt est inférieur au montant initialement fixé, seul le montant définitif est réputé avoir été échu.

³ Le fait que la taxation n'est pas établie à la date de l'échéance de l'impôt ou que la créance fiscale est contestée ne suspend pas l'échéance de l'impôt.

5.10.2 Perception

Art. 203 Autorité de perception

¹ Le Service cantonal des contributions pourvoit à l'encaissement de tous les impôts cantonaux, des amendes et des frais perçus en application de la présente loi.

Art. 204 Perception des impôts périodiques – Obligation de payer des acomptes

¹ Durant la période fiscale, des acomptes doivent être acquittés sur les impôts sur le revenu, la fortune, le bénéfice et le capital dus pour l'année fiscale.

² Le Service cantonal des contributions détermine le montant des acomptes en se fondant sur la dernière taxation ou en estimant le montant d'impôt probable dû pour l'année fiscale en cours.

³ Chaque acompte est exigible à son terme d'échéance et doit être acquitté au plus tard le trentième jour qui suit ce terme.

⁴ Le Service cantonal des contributions peut réduire ou supprimer un ou plusieurs acomptes lorsque le contribuable établit que son impôt annuel définitif sera sensiblement inférieur à celui des acomptes facturés.

⁵ Sur les acomptes impayés ou payés tardivement, un intérêt moratoire est dû en faveur de l'Etat.

⁶ Sur les acomptes payés de manière anticipée, un intérêt rémunérateur est bonifié au contribuable.

Art. 205 Perception des impôts périodiques – Décompte final

¹ Lorsque la taxation est effectuée, un décompte final est notifié au contribuable.

² Les paiements opérés jusque-là sont imputés sur l'impôt dû selon la taxation.

³ Le décompte final tient compte des intérêts rémunérateurs bonifiés sur les acomptes payés de manière anticipée et des intérêts moratoires dus sur les acomptes impayés ou payés tardivement.

⁴ Les montants payés en trop sont restitués avec intérêts rémunérateurs.

⁵ Les montants encore dus sont exigés avec intérêts compensatoires à partir du terme général d'échéance de l'impôt.

⁶ Si le solde fixé dans le décompte final n'est pas acquitté au plus tard le trentième jour qui suit son échéance, il porte intérêts moratoires.

Art. 206 Intérêts

¹ La Direction fixe les taux des intérêts suivants:

- a) intérêts rémunérateurs sur les acomptes payés de manière anticipée;
- b) intérêts moratoires sur les acomptes impayés ou payés tardivement;
- c) intérêts rémunérateurs sur les montants payés en trop;

- d) intérêts compensatoires sur les impôts non payés au terme général d'échéance de l'impôt;
- e) intérêts moratoires sur le décompte final acquitté tardivement.

² La Direction détermine les conditions auxquelles il n'est pas compté d'intérêt pour des raisons d'économie ou par simplification administrative.

Art. 207 Perception des impôts non périodiques, des amendes et des frais

¹ L'impôt sur les prestations en capital provenant de la prévoyance, l'impôt sur les gains immobiliers, les rappels d'impôt, les amendes et les frais sont perçus sur la base d'une décision.

² Les montants doivent être acquittés au plus tard le trentième jour qui suit l'échéance.

³ Les montants qui ne sont pas acquittés dans les délais portent intérêts moratoires dès l'expiration de ce délai aux conditions fixées par la Direction.

⁴ Les montants payés qui ne sont toutefois pas dus d'après une taxation ou une décision exécutoire sont remboursés au contribuable avec bonification d'un intérêt conformément aux conditions fixées par la Direction.

Art. 208 Perception de l'impôt à la source

¹ L'impôt à la source est échu aux termes fixés par le Conseil d'Etat.

² Le montant de l'impôt perçu à la source doit être versé au Service cantonal des contributions au plus tard le trentième jour qui suit l'échéance de l'impôt.

³ Des intérêts moratoires ou compensatoires sont dus en cas de paiement tardif ou insuffisant de l'impôt. Les montants payés en trop sont restitués avec intérêts rémunératoires. Les intérêts sont perçus aux conditions fixées par la Direction.

Art. 209 Remboursement d'impôt

¹ Lorsque des montants d'impôt perçus sur la base d'une taxation conjointe doivent être remboursés à des époux vivant en ménage commun, chaque époux est habilité à recevoir ces montants.

² Lorsque des montants d'impôt perçus auprès de contribuables mariés vivant en ménage commun doivent être remboursés après leur divorce ou leur séparation de droit ou de fait, le remboursement intervient par moitié à chacun des époux.

5.10.3 Recouvrement de l'impôt

Art. 210 Exécution forcée

¹ Si le montant de l'impôt dû, les frais ou les amendes ne sont pas acquittés au plus tard le trentième jour à partir de l'échéance, le débiteur est sommé. Si l'impôt, les frais ou les amendes ne sont pas acquittés dans le délai fixé par la sommation, une poursuite est introduite contre le débiteur.

² Si le débiteur n'a pas de domicile en Suisse ou qu'un séquestre ait été ordonné sur des biens lui appartenant, la procédure de poursuite peut être introduite sans sommation préalable.

³ ...

⁴ Les frais de perception sont mis à la charge du débiteur.

Art. 211 Facilités de paiement

¹ Si le paiement, dans le délai prescrit, de l'impôt, des intérêts et des frais ainsi que de l'amende infligée ensuite d'une contravention devait avoir des conséquences très dures pour le débiteur, l'autorité de perception peut prolonger le délai de paiement ou autoriser un paiement échelonné.

² Les facilités de paiement peuvent être subordonnées à l'obtention de garanties appropriées.

³ Les facilités de paiement qui ont été accordées sont révoquées lorsque les circonstances qui justifiaient leur octroi n'existent plus ou que les conditions auxquelles elles sont subordonnées ne sont plus remplies.

⁴ Les décisions concernant les facilités de paiement ne peuvent être contestées au moyen des voies de droit ordinaires.

Art. 212 ...

Art. 213 Restitution de l'impôt

¹ Le contribuable peut demander la restitution d'un montant d'impôt payé par erreur, s'il ne devait pas l'impôt ou ne le devait qu'en partie.

² Les montants d'impôt qui sont restitués plus de trente jours après leur paiement portent intérêts rémunérateurs aux conditions fixées par la Direction.

³ La demande de restitution doit être adressée au Service cantonal des contributions dans les cinq ans dès la fin de l'année civile au cours de laquelle le paiement a eu lieu. Le rejet de la demande de restitution ouvre les mêmes voies de droit qu'une décision de taxation. Le droit à la restitution s'éteint dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le paiement.

5.10.3a Remise de l'impôt

Art. 213a Conditions

¹ Si, pour le contribuable tombé dans le dénuement, le paiement de l'impôt, d'un intérêt ou d'une amende infligée ensuite d'une contravention entraîne des conséquences très dures, les montants dus peuvent, sur demande, faire l'objet d'une remise totale ou partielle.

² La remise de l'impôt a pour but d'assainir durablement la situation économique du contribuable. Elle doit profiter au contribuable lui-même et pas à ses créanciers.

³ Les amendes et les rappels d'impôt peuvent faire l'objet d'une remise uniquement dans des cas exceptionnels particulièrement fondés.

⁴ L'autorité de remise n'entre en matière que sur les demandes en remise déposées avant la notification du commandement de payer (art. 38 al. 2 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite).

⁵ Dans les cas d'imposition à la source, seul le contribuable ou un représentant contractuel désigné par lui peut déposer une demande en remise.

Art. 213b Autorité de remise et contenu de la demande

¹ La Direction est l'autorité compétente pour les demandes de remise en matière d'impôt fédéral direct, d'impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques. Elle statue sur le préavis de l'autorité communale.

² La demande en remise doit être faite par écrit, motivée et accompagnée des moyens de preuve nécessaires. Elle décrit le dénuement en raison duquel le paiement de l'impôt, de l'intérêt ou de l'amende entraînerait des conséquences très dures.

Art. 213c Droit applicable

¹ Les dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct et de sa législation d'exécution relatives aux motifs de refus de la remise, aux droits et obligations de procédure du requérant, aux moyens d'enquête de l'autorité de remise et à la procédure sont applicables par analogie.

Art. 213d Voies de droit

¹ Le contribuable, l'Administration fédérale des contributions et le conseil communal concerné peuvent s'opposer aux décisions rendues en matière de remise en adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, un recours au Tribunal cantonal. Les articles 180 à 187 sont applicables par analogie.

5.10.4 Garanties

Art. 214 Sûretés

¹ Si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés, le Service cantonal des contributions peut exiger des sûretés en tout temps et avant même que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force. La demande de sûretés, sommairement motivée, indique le montant à garantir; elle est immédiatement exécutoire. Dans la procédure de poursuite, elle produit les mêmes effets qu'un jugement exécutoire.

² Les sûretés doivent être fournies en argent, en titres sûrs et négociables ou sous la forme du cautionnement d'une banque.

³ La demande de sûretés est notifiée au contribuable par lettre recommandée. Elle est sujette à recours devant le Tribunal cantonal.

⁴ Le recours ne suspend pas l'exécution de la demande de sûretés.

Art. 215 Séquestre

¹ La demande de sûretés est assimilée à l'ordonnance de séquestre, au sens de l'article 274 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite. Le séquestre est opéré par l'office des poursuites compétent.

² L'opposition à l'ordonnance de séquestre prévue à l'article 278 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite n'est pas recevable.

Art. 216 Radiation du registre du commerce

¹ Une personne morale ne peut être radiée du registre du commerce que lorsque le Service cantonal des contributions communique au Service du registre du commerce que les impôts dus sont payés ou qu'ils ont fait l'objet de sûretés.

Art. 217 Hypothèque légale

¹ Les immeubles imposables sont grevés d'une hypothèque légale (art. 73 LACC) qui garantit le paiement de l'impôt sur les gains immobiliers et les bénéfices immobiliers réalisés dans un délai de trois ans depuis le jour où l'aliénation a déployé ses effets juridiques. Cette hypothèque garantit également le paiement de l'impôt sur le revenu, la fortune et le bénéfice afférent aux immeubles de l'année courante et des deux années précédentes.

Art. 218 Sûretés en cas d'activité d'intermédiaire dans le commerce d'immeubles

¹ Lorsqu'un immeuble sis dans le canton est acheté ou vendu par l'intermédiaire d'une personne physique ou morale qui n'a ni son domicile ni son siège ni son administration effective en Suisse, le Service cantonal des contributions peut exiger des vendeurs ou des acheteurs le versement de 20 % de la commission au titre de sûretés (art. 214) garantissant le paiement des impôts dus en raison de l'activité d'intermédiaire.

5.11 Emoluments**Art. 218a**

¹ Le contribuable qui sollicite une prestation doit en principe en supporter les frais.

² Le contribuable, ou toute autre personne astreinte à fournir des renseignements, supporte également les frais:

- a) qu'il a provoqués par un comportement téméraire, abusif, coupable ou inutile;
- b) qui excèdent le cadre ordinaire de la procédure.

³ Le Service cantonal des contributions perçoit en outre un émolument lorsqu'il perçoit des impôts pour les communes et les paroisses.

⁴ Le Conseil d'Etat arrête le tarif des émoluments perçu par le Service cantonal des contributions.

⁵ Les frais de procédure sont au surplus régis par le code de procédure et de juridiction administrative (CPJA).

6 Dispositions pénales**6.1 Violation des obligations de procédure et soustraction d'impôt***6.1.1 Obligations de procédure***Art. 219**

¹ Sera puni de l'amende celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe en vertu de la présente loi ou d'une mesure prise en application de celle-ci, notamment:

- a) en ne déposant pas une déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner;

- b) en ne fournissant pas les attestations, renseignements ou informations qu'il est tenu de donner;
- c) en ne s'acquittant pas des obligations qui lui incombent dans une procédure d'inventaire, en qualité d'héritier ou de tiers.

² Le Service cantonal des contributions est compétent pour prononcer une amende en cas d'inobservation de prescriptions d'ordre.

³ L'amende est de 1000 francs au plus; elle est de 10'000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive.

⁴ Le contribuable qui n'a pas respecté une sommation et qui a été frappé de l'amende est à nouveau passible d'une amende, conformément à l'alinéa 1, lorsqu'il ne donne pas suite à la nouvelle sommation qui lui est faite. Les amendes cumulées ne peuvent pas dépasser 10'000 francs par période fiscale.

6.1.2 Soustraction d'impôt

Art. 220 Soustraction consommée

¹ Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée, alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète,

celui qui, tenu de percevoir un impôt à la source, ne le retient pas ou ne retient qu'un montant insuffisant, que ce soit intentionnellement ou par négligence,

celui qui, intentionnellement ou par négligence, obtient une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée,

est puni de l'amende.

² En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée.

³ Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

- a) qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance;
- b) qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt;
- c) qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

⁴ Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'alinéa 3 sont remplies.

Art. 221 Tentative de soustraction

¹ Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende.

² L'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée.

Art. 222 Instigation, complicité, participation

¹ Celui qui, intentionnellement, incite à une soustraction d'impôt, y prête son assistance, la commet en qualité de représentant du contribuable ou y participe sera puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable; en outre, il répond solidairement de l'impôt soustrait.

² L'amende est de 10'000 francs au plus; elle est de 50'000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive.

³ Lorsqu'une personne au sens de l'alinéa 1 se dénonce spontanément et pour la première fois et que les conditions prévues à l'article 220 al. 3 let. a et b sont remplies, il est renoncé à la poursuite pénale, et la responsabilité solidaire est supprimée.

Art. 223 Dissimulation ou distraction de biens successoraux dans une procédure d'inventaire

¹ Celui qui dissimule ou distrait des biens successoraux dont il est tenu d'annoncer l'existence dans la procédure d'inventaire, dans le dessein de les soustraire à l'inventaire, celui qui incite à un tel acte ou y prête assistance sera puni d'une amende.

² L'amende est de 10'000 francs au plus; elle est de 50'000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive.

³ La tentative de dissimulation ou de distraction de biens successoraux est également punissable. Une peine plus légère que celle qui est encourue en cas d'infraction consommée peut être prononcée.

⁴ Lorsqu'une personne visée à l'alinéa 1 se dénonce spontanément et pour la première fois, il est renoncé à la poursuite pénale pour dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire et pour les autres infractions commises dans le cadre de cette procédure (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

- a) qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de l'infraction;
- b) que la personne concernée collabore sans réserve avec l'administration pour corriger l'inventaire.

Art. 224 Responsabilité des héritiers

¹ Les héritiers répondent solidairement, jusqu'à concurrence de leurs parts héréditaires, des rappels d'impôt et des impôts soustraits dus par le défunt.

Art. 225 Responsabilité des époux en cas de soustraction

¹ Le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction des éléments imposables qui lui sont propres. L'article 222 est réservé. Le seul fait de contresigner la déclaration d'impôt commune n'est pas constitutif d'une infraction au sens de l'article 222.

*6.1.3 Personnes morales***Art. 226** En général

¹ Lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende.

² Lorsqu'une personne morale a incité, prêté assistance ou participé, dans l'exercice de son activité, à la soustraction commise par un tiers, l'article 222 lui est applicable par analogie.

³ La poursuite pénale des organes ou des représentants de la personne morale en vertu de l'article 222 est réservée.

⁴ Les alinéas 1 à 3 s'appliquent par analogie aux corporations et établissements de droit étranger et aux communautés de personnes étrangères sans personnalité juridique.

Art. 226a Dénonciation spontanée

¹ Lorsqu'une personne morale assujettie à l'impôt dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt commise dans son exploitation commerciale, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

- a) qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance;
- b) que la personne concernée collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt;
- c) qu'elle s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

² La dénonciation spontanée non punissable peut également être déposée:

- a) après une modification de la raison sociale ou un déplacement du siège à l'intérieur du territoire suisse;

- b) après une transformation au sens des articles 53 à 68 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion (LFus), par la nouvelle personne morale, en ce qui concerne les soustractions d'impôt commises avant la transformation;
- c) après une absorption (art. 3 al. 1 let. a LFus) ou une scission (art. 29 let. b LFus), par la personne morale qui subsiste, en ce qui concerne les soustractions d'impôt commises avant l'absorption ou la scission.

³ La dénonciation spontanée non punissable doit être déposée par les organes ou les représentants de la personne morale. La responsabilité solidaire de ces organes ou de ces représentants est supprimée et il est renoncé à la poursuite pénale.

⁴ Lorsque d'anciens membres des organes ou d'anciens représentants de la personne morale dénoncent pour la première fois une soustraction d'impôt dont aucune autorité fiscale n'a connaissance, il est renoncé à la poursuite pénale de la personne morale ainsi que de tous les membres et représentants anciens ou actuels. Leur responsabilité solidaire est supprimée.

⁵ Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait lorsque les conditions prévues à l'alinéa 1 sont remplies.

⁶ Lorsqu'une personne morale cesse d'être assujettie à l'impôt en Suisse, elle ne peut plus déposer de dénonciation spontanée.

6.1.4 Procédure

Art. 227 En général

¹ L'instruction terminée, l'autorité compétente rend une décision de condamnation ou de non-lieu, qui est notifiée par écrit à l'intéressé.

² Les dispositions sur les principes généraux de procédure, la procédure de taxation et de perception et les voies de droit s'appliquent par analogie.

Art. 228 En cas de soustraction d'impôt

¹ L'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt est communiquée par écrit à la personne concernée. Celle-ci est invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer.

^{1bis} Les moyens de preuve rassemblés dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ne peuvent être utilisés dans la procédure pénale pour soustraction d'impôt que s'ils n'ont été rassemblés ni sous la menace d'une taxation d'office (art. 164 al. 2) avec inversion du fardeau de la preuve au sens de l'article 176 al. 3, ni sous la menace d'une amende en cas de violation d'une obligation de procédure.

² Les frais occasionnés par des mesures spéciales d'instruction (expertise comptable, rapports d'experts, etc.) sont, en principe, à la charge de la personne reconnue coupable de soustraction d'impôt; ils peuvent également être mis à la charge de la personne qui a obtenu un non-lieu lorsque, en raison de son comportement fautif, elle a amené l'autorité fiscale à entreprendre la poursuite pénale ou qu'elle a considérablement compliqué ou ralenti l'instruction.

6.1.5 Prescription de la poursuite pénale

Art. 229

¹ La poursuite pénale se prescrit:

- a) en cas de violation des obligations de procédure par trois ans et en cas de tentative de soustraction d'impôt par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise;
- b) en cas de soustraction d'impôt consommée par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète, ou pour laquelle l'impôt à la source n'a pas été perçu conformément à la loi, ou par dix ans à compter de la fin de l'année civile pour laquelle un impôt sur les gains immobiliers ou un impôt perçu en vertu de l'article 39 était dû, ou au cours de laquelle une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée a été obtenue, ou des biens ont été dissimulés ou distraits dans la procédure d'inventaire.

² La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription.

6.1.6 Perception et prescription des amendes et des frais

Art. 230

¹ Les amendes et les frais résultant de la procédure pénale sont perçus selon les dispositions des articles 207 et 210 à 217.

² La perception des amendes et des frais se prescrit par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation.

³ La suspension et l'interruption de la prescription sont régies par l'article 151 al. 2 et 3.

⁴ La prescription est acquise dans tous les cas dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle les impôts ont été fixés définitivement.

6.2 Délits

Art. 231 Usage de faux

¹ Celui qui, dans le but de commettre une soustraction d'impôt au sens des articles 220 à 222, fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu tels que des livres comptables, des bilans, des comptes de résultats ou des certificats de salaire et autres attestations de tiers, dans le dessein de tromper l'autorité fiscale, est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire. Une peine avec sursis peut être assortie d'une amende de 10'000 francs au plus.

² La répression de la soustraction d'impôt demeure réservée.

³ En cas de dénonciation spontanée au sens des articles 220 al. 3 ou 226a al. 1, il est renoncé à la poursuite pénale pour toutes les infractions commises dans le but de soustraire des impôts. Cette disposition s'applique également aux cas visés aux articles 222 al. 3 et 226a al. 3 et 4.

Art. 232 Détournement de l'impôt à la source

¹ Celui qui, tenu de percevoir l'impôt à la source, détourne les montants perçus à son profit ou à celui d'un tiers est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire. Une peine avec sursis peut être assortie d'une amende de 10'000 francs au plus.

² En cas de dénonciation spontanée au sens des articles 220 al. 3 ou 226a al. 1, il est renoncé à la poursuite pénale pour détournement de l'impôt à la source et pour les autres infractions commises dans le but de détourner des impôts à la source. Cette disposition s'applique également aux cas visés aux articles 222 al. 3 et 226a al. 3 et 4.

Art. 233 Procédure

¹ La poursuite et le jugement des délits fiscaux ont lieu conformément à la loi sur la justice.

Art. 234 Prescription de la poursuite pénale

¹ La poursuite pénale des délits fiscaux se prescrit par quinze ans à compter du jour où l'auteur a commis sa dernière infraction.

² La prescription ne court plus si un jugement de première instance a été rendu avant l'échéance du délai de prescription.

Art. 235 Code pénal suisse

¹ Les dispositions générales du code pénal suisse sont applicables, sous réserve des prescriptions contraires de la présente loi.

² L'article 49 du code pénal suisse n'est applicable qu'aux peines privatives de liberté.

7 Relations intercantionales**Art. 236**

¹ Dans les relations intercantionales, les effets du début, d'une modification ou de la fin de l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel ou économique sont définis par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que par les règles de droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale.

8 Dispositions transitoires et finales**8.1 Dispositions transitoires****Art. 237** Principe

¹ Le nouveau droit est applicable pour la première fois à la période fiscale 2001. La taxation et l'encaissement des créances fiscales jusqu'à l'an 2000 y compris sont régis par l'ancien droit.

Art. 238 Passage à la taxation annuelle des personnes physiques – Contribuables concernés

¹ Les règles relatives au passage à la taxation annuelle des personnes physiques visent les contribuables qui sont assujettis à l'impôt dans le canton au début de l'année 2001 et qui ont également été assujettis à l'impôt lors de la période fiscale 1999/2000.

Art. 239 Passage à la taxation annuelle des personnes physiques – Impôts sur le revenu et sur la fortune

¹ L'impôt sur le revenu de la période fiscale 2001 est taxé selon le nouveau droit.

² L'impôt sur la fortune est prélevé selon le nouveau droit.

Art. 240 Passage à la taxation annuelle des personnes physiques – Revenus extraordinaires

¹ Les revenus extraordinaires réalisés durant les années 1999 et 2000 ou lors d'un exercice clos au cours de cette période sont soumis à un impôt annuel entier, au taux applicable à ces seuls revenus, pour l'année fiscale où ils ont été acquis.

² Sont en particulier considérés comme des revenus extraordinaires les revenus non périodiques de fortune tels que les revenus provenant de l'aliénation ou du remboursement d'obligations à intérêt unique prédominant et les dividendes de substance, les gains de loterie, les prestations en capital soumises à l'impôt ordinaire et les revenus extraordinaires provenant de l'activité lucrative indépendante tels que les bénéfices en capital réalisés, les réévaluations comptables d'éléments de la fortune commerciale, les provisions dissoutes, ainsi que les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial qui ont été omis.

³ L'imposition distincte, selon l'article 46 de l'ancienne loi sur les impôts cantonaux, des prestations en capital est maintenue de manière séparée.

⁴ Ne sont pas imposés les revenus extraordinaires qui étaient exemptés selon l'ancien droit.

Art. 241 Passage à la taxation annuelle des personnes physiques – Procédure de taxation des revenus extraordinaires

¹ Les revenus extraordinaires acquis au cours d'une seule et même année sont cumulés et soumis ensemble à un seul impôt annuel.

² L'impôt annuel entier sur les revenus extraordinaires est perçu selon les taux des articles 47 et 47^{bis} de l'ancienne loi sur les impôts cantonaux. La situation personnelle déterminante est celle du 1er janvier de chacune des années respectives.

³ Les déductions sociales ne sont pas autorisées. Les charges extraordinaires ne sont pas portées en déduction des revenus extraordinaires. Seules les charges qui sont en rapport immédiat avec l'acquisition des revenus extraordinaires peuvent être déduites.

⁴ En cas de taxation intermédiaire ou de début d'assujettissement en 1999 ou 2000, les revenus extraordinaires sont imposés conformément à l'article 240. Les charges extraordinaires sont en revanche déduites conformément à l'article 242.

Art. 242 Passage à la taxation annuelle des personnes physiques – Charges extraordinaires

¹ Les charges extraordinaires supportées pendant les années 1999 et 2000 sont déduites du revenu imposable afférent à la période fiscale 1999/2000 en cas d'assujettissement dans le canton au 1er janvier 2001; les taxations déjà entrées en force sont révisées en faveur du contribuable conformément aux articles 188 et suivants. Le dépôt de la déclaration d'impôt vaut demande en révision.

² Sont considérés comme des charges extraordinaires:

- a) les frais d'entretien d'immeubles, dans la mesure où ils excèdent chaque année le montant de la déduction forfaitaire;
- b) les cotisations de l'assuré versées à des institutions de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années de cotisation;
- c) les frais de maladie, d'accident, d'invalidité, de perfectionnement et de reconversion professionnels, dans la mesure où ils dépassent les frais déjà pris en compte.

³ Les déductions sont accordées sur la base de la date du paiement.

Art. 243 Passage à la taxation annuelle des personnes physiques – Déclaration d'impôt

¹ Le contribuable doit déposer en 2001 une formule de déclaration d'impôt remplie conformément à l'ancien système d'imposition bisannuel *praenumero*. Elle a pour but en particulier de déterminer les revenus et les charges extraordinaires des articles 240 et 242, de demander le remboursement de l'impôt anticipé, de procéder aux communications AVS pour les indépendants et les personnes sans activité lucrative et de déceler les cas de taxation intermédiaire.

² A cette occasion, le contribuable doit déclarer ses revenus extraordinaires.

³ En règle générale, la formule de déclaration d'impôt pour la période fiscale de l'année de passage à la taxation annuelle (2001) doit être déposée en 2002.

Art. 244 Bénéfices en capital des sociétés de participation

¹ Les bénéfices en capital provenant de participations, le produit de la vente des droits de souscription s'y rapportant ainsi que les bénéfices de réévaluation selon l'article 670 du code des obligations n'entrent pas dans le calcul du rendement net au sens de l'article 112 al. 1 si la société de capitaux ou la société coopérative détenait les participations concernées avant le 1er janvier 2000 et réalise ces bénéfices avant le 1er janvier 2007.

² Pour les participations détenues avant le 1er janvier 2000, les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice, au début de l'exercice commercial qui est clos pendant l'année civile 2000, sont considérées comme coût d'investissement (art. 104 al. 4 et 112 al. 5 let. a).

³ Si une société de capitaux ou une société coopérative transfère une participation qu'elle détenait avant le 1er janvier 2000 à une société du même groupe sise à l'étranger et que cette participation soit égale à 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société, la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de cette participation est ajoutée au bénéfice net imposable. Dans ce cas, les participations en question sont considérées comme ayant été acquises avant le 1er janvier 2000. Simultanément, la société de capitaux ou la société coopérative peut constituer une réserve non imposée égale à cette différence. Cette réserve sera dissoute et imposée si la participation est vendue à un tiers étranger au groupe ou si la société dont les droits de participation ont été transférés aliène une part importante de ses actifs et passifs ou encore si elle est liquidée. La société de capitaux ou la société coopérative joindra à sa déclaration d'impôt une liste des participations qui font l'objet d'une réserve non imposée au sens du présent article. La réserve non imposée est dissoute sans incidence fiscale le 31 décembre 2006.

⁴ Par sociétés du groupe sises à l'étranger, au sens de l'alinéa 3, on entend les sociétés qui sont dominées directement ou indirectement par la société de capitaux ou la société coopérative ou la société mère suisse commune (société intermédiaire ou société dominante). Il y a domination lorsque la société de capitaux ou la société coopérative suisse détient 50 % ou plus des droits de vote dans la société étrangère.

⁵ Si l'exercice commercial se termine après l'entrée en vigueur de la présente loi, l'impôt sur le bénéfice est fixé pour cet exercice commercial selon le nouveau droit.

Art. 245 Liquidation de sociétés immobilières

¹ L'impôt sur le bénéfice en capital réalisé lors du transfert d'un immeuble à l'actionnaire par une société immobilière fondée avant le 1er janvier 1995 est réduit de 75 % si la société est dissoute.

² L'impôt sur l'excédent de liquidation obtenu par l'actionnaire, lors du transfert d'un immeuble provenant d'une société immobilière fondée avant le 1er janvier 1995, est réduit de 75 % si la société est dissoute.

³ La liquidation et la radiation de la société immobilière doivent intervenir au plus tard le 31 décembre 2003.

⁴ Si l'immeuble est revendu dans les deux ans qui suivent son transfert à l'actionnaire, la réduction accordée en vertu de l'alinéa 2 est rappelée en application des articles 192 et suivants.

Art. 246 Réciprocité intercantonale

¹ Jusqu'au terme du délai de cinq ans prescrit par l'article 72a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, les dispositions concernant la réforme 1997 de l'imposition des sociétés ne s'appliquent que sous réserve de réciprocité.

Art. 247 ... (droit transitoire devenu sans objet)

Art. 248 Rappel d'impôt et soustraction

¹ Les rappels d'impôt dû pour les périodes fiscales qui s'achèvent avant le 1er janvier 2001 sont calculés selon l'ancien droit. La procédure, y compris la prescription, est régie par le nouveau droit si elle n'a pas été introduite sous l'empire de l'ancien droit.

² Les amendes pour violation de prescriptions d'ordre et les amendes fiscales dues pour les périodes fiscales qui s'achèvent avant le 1er janvier 2001 sont calculées selon l'ancien droit si le nouveau droit n'est pas plus favorable pour le contrevenant. La procédure, y compris la prescription, est régie par le nouveau droit si elle n'a pas été introduite sous l'empire de l'ancien droit.

Art. 248a Disposition transitoire de la modification du 6 octobre 2009

¹ Les dispositions sur le rappel d'impôt de l'ancien droit s'appliquent aux successions ouvertes avant l'entrée en vigueur de la modification du 6 octobre 2009.

Art. 248b Disposition transitoire relative à la modification du 8 octobre 2013

¹ Pour les personnes physiques qui sont imposées d'après la dépense au moment de l'entrée en vigueur de la modification du 8 octobre 2013, l'ancienne teneur de l'article 14 est encore applicable jusqu'au 31 décembre 2020.

Art. 248c Disposition transitoire relative à la modification du 15 décembre 2015

¹ La Direction statue sur les demandes en remise de l'impôt fédéral direct qui, au moment de l'entrée en vigueur de la modification du 20 juin 2014 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, sont pendantes devant la Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct ou devant l'autorité cantonale compétente qui les transmet à cette Commission avec sa proposition.

Art. 248d Disposition transitoire relative à la modification du 9 septembre 2016

¹ Le nouveau droit s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant l'entrée en vigueur de la modification du 9 septembre 2016 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales.

Art. 248e Disposition transitoire relative à la modification du 13 décembre 2018

¹ Pour les personnes morales qui ont été imposées sur la base des articles 127 et 128 de l'ancien droit, les réserves latentes existant à la fin de cette imposition, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même, doivent, lors de leur réalisation, être imposées séparément dans les cinq ans qui suivent, dans la mesure où elles n'ont pas été imposables jusqu'alors. Elles sont imposées au taux de 4 %.

² Le montant des réserves latentes que le contribuable fait valoir, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même, est fixé par une décision de l'autorité de taxation.

8.2 Dispositions finales

Art. 249 Abrogation

¹ La loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux (RSF 631.1) est abrogée.

Art. 250 Modifications – Loi sur les communes

¹ La loi du 25 septembre 1980 sur les communes (RSF 140.1) est modifiée comme il suit:

...

Art. 251 Modifications – Loi concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat

¹ La loi du 26 septembre 1990 concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat (RSF 190.1) est modifiée comme il suit:

...

Art. 252 Modifications – Loi sur le registre foncier

¹ La loi du 28 février 1986 sur le registre foncier (RSF 214.5.1) est modifiée comme il suit:

...

Art. 253 Modifications – Loi sur la mensuration cadastrale

¹ La loi du 2 février 1988 sur la mensuration cadastrale (RSF 214.6.1) est modifiée comme il suit:

...

Art. 254 Modifications – Loi sur les impôts communaux

¹ La loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (RSF 632.1) est modifiée comme il suit:

...

Art. 255 Modifications – Loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers

¹ La loi du 1er mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (RSF 635.1.1) est modifiée comme il suit:

...

Art. 256 Modifications – Loi sur les droits d'enregistrement

¹ La loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement (RSF 635.2.1) est modifiée comme il suit:

...

Art. 257 Modifications – Loi portant imposition spéciale des immeubles appartenant aux sociétés, associations et fondations

¹ La loi du 23 mai 1957 portant imposition spéciale des immeubles appartenant aux sociétés, associations et fondations (RSF 635.3.1) est modifiée comme il suit:

...

Art. 258 Modifications – Loi sur l'imposition des bateaux

¹ La loi du 25 septembre 1974 sur l'imposition des bateaux (RSF 635.4.2) est modifiée comme il suit:

...

Art. 259 Modifications – Loi sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole

¹ La loi du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (RSF 635.6.1) est modifiée comme il suit:

...

Art. 260 Modifications – Loi sur les allocations familiales

¹ La loi du 26 septembre 1990 sur les allocations familiales (RSF 836.1) est modifiée comme il suit:

...

Art. 261 Modifications – Loi sur la constitution de réserves de crise bénéficiant d'allégements fiscaux

¹ La loi du 20 septembre 1988 sur la constitution de réserves de crise bénéficiant d'allégements fiscaux (RSF 866.3.3) est modifiée comme il suit:

...

Art. 262 Exécution et entrée en vigueur

¹ Le Conseil d'Etat est chargé de l'exécution de la présente loi qui entre en vigueur le 1^{er} janvier 2001.

Approbation

La modification du 08.09.2011 a été approuvée par le Département fédéral de justice et police le 21.12.2011.

Tableau des modifications – Par date d'adoption

Adoption	Élément touché	Type de modification	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
06.06.2000	Acte	acte de base	01.01.2001	BL/AGS 2000 f 267 / d 259
22.08.2000	Art. 62	modifié	01.01.2001	FO/ABI 2000/34
12.06.2002	Art. 37	modifié	01.01.2003	2002_050
14.11.2002	Art. 27	modifié	01.01.2003	2002_120
14.11.2002	Art. 33	modifié	01.01.2003	2002_120
14.11.2002	Art. 139	modifié	01.01.2003	2002_120
14.11.2002	Art. 206	modifié	01.01.2003	2002_120
14.11.2002	Art. 207	modifié	01.01.2003	2002_120
14.11.2002	Art. 208	modifié	01.01.2003	2002_120
14.11.2002	Art. 212	modifié	01.01.2003	2002_120
14.11.2002	Art. 213	modifié	01.01.2003	2002_120
14.11.2002	Art. 216	modifié	01.01.2003	2002_120
14.11.2002	Art. 216	modifié	01.01.2003	2002_120 (f)
14.11.2002	Art. 135	modifié	01.01.2003	2002_120 + 2003_156
11.09.2003	Art. 34	modifié	01.01.2004	2003_112
11.09.2003	Art. 36	modifié	01.01.2004	2003_112
11.09.2003	Art. 37	modifié	01.01.2004	2003_112
11.09.2003	Art. 59	modifié	01.01.2004	2003_112
11.09.2003	Art. 62a	introduit	01.01.2004	2003_112
11.09.2003	Art. 68	modifié	01.01.2004	2003_112
11.09.2003	Art. 90	modifié	01.01.2004	2003_112
05.11.2003	Art. 135	modifié	01.01.2003	2003_156
18.11.2004	Art. 20	modifié	01.01.2005	2004_140
18.11.2004	Art. 34	modifié	01.01.2005	2004_140
18.11.2004	Art. 101	modifié	01.01.2005	2004_140
18.11.2004	Art. 103	modifié	01.01.2005	2004_140
18.11.2004	Art. 106	modifié	01.01.2005	2004_140
21.06.2005	Art. 36	modifié	01.01.2006	2005_066
21.06.2005	Art. 37	modifié	01.01.2006	2005_066
15.11.2005	Art. 37	modifié	01.01.2006	2005_115
26.06.2006	Art. 2a	introduit	01.01.2007	2006_058
26.06.2006	Art. 12	modifié	01.01.2007	2006_058
06.10.2006	Art. 231	modifié	01.01.2007	2006_120
06.10.2006	Art. 232	modifié	01.01.2007	2006_120
06.10.2006	Art. 235	modifié	01.01.2007	2006_120
03.11.2006	Art. 21	modifié	01.01.2007	2006_138
03.11.2006	Art. 21a	introduit	01.01.2007	2006_138
03.11.2006	Art. 34	modifié	01.01.2007	2006_138
03.11.2006	Art. 34a	introduit	01.01.2007	2006_138
03.11.2006	Art. 36	modifié	01.01.2007	2006_138
03.11.2006	Art. 97	modifié	01.01.2007	2006_138
03.11.2006	Art. 101	modifié	01.01.2007	2006_138
03.11.2006	Art. 150	modifié	01.01.2007	2006_138
03.11.2006	Art. 97	modifié	01.01.2007	2006_138 (f)
14.11.2007	Art. 173	modifié	01.01.2008	2007_107 + 2008_001
14.11.2007	Art. 176	modifié	01.01.2008	2007_107 + 2008_001
14.11.2007	Art. 180	modifié	01.01.2008	2007_107 + 2008_001
14.11.2007	Art. 181	modifié	01.01.2008	2007_107 + 2008_001
14.11.2007	Art. 187	modifié	01.01.2008	2007_107 + 2008_001

Adoption	Élément touché	Type de modification	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
14.11.2007	Art. 214	modifié	01.01.2008	2007_107 + 2008_001
14.11.2007	Art. 173	modifié	01.01.2008	2008_001
14.11.2007	Art. 176	modifié	01.01.2008	2008_001
14.11.2007	Art. 180	modifié	01.01.2008	2008_001
14.11.2007	Art. 181	modifié	01.01.2008	2008_001
14.11.2007	Art. 187	modifié	01.01.2008	2008_001
14.11.2007	Art. 214	modifié	01.01.2008	2008_001
08.01.2008	Art. 173	modifié	01.01.2008	2008_001
08.01.2008	Art. 176	modifié	01.01.2008	2008_001
08.01.2008	Art. 180	modifié	01.01.2008	2008_001
08.01.2008	Art. 181	modifié	01.01.2008	2008_001
08.01.2008	Art. 187	modifié	01.01.2008	2008_001
08.01.2008	Art. 214	modifié	01.01.2008	2008_001
05.09.2008	Art. 10	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 16	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 19	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 19a	introduit	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 19b	introduit	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 20	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 21	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 34	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 36	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 37	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 38a	introduit	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 38b	introduit	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 39	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 41	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 43	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 61	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 62	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 71	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 90	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 97	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 108	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 114	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 162	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 194	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 225	modifié	01.01.2009	2008_101
05.09.2008	Art. 228	modifié	01.01.2009	2008_101
06.10.2009	Art. 33	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 36	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 39	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 84	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 110	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 113	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 114	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 121	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 122	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 130	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 192	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 194a	introduit	01.01.2010	2009_110

Adoption	Élément touché	Type de modification	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
06.10.2009	Art. 220	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 222	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 223	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 226	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 226a	introduit	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 231	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 232	modifié	01.01.2010	2009_110
06.10.2009	Art. 248a	introduit	01.01.2010	2009_110
31.05.2010	Art. 210	modifié	01.01.2011	2010_066
31.05.2010	Art. 233	modifié	01.01.2011	2010_066
09.11.2010	Art. 21	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 31	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 34	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 36	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 37	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 40	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 62	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 62a	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 97	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 104	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 106	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 110	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 111	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 112	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 113	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 114	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 121	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 122	modifié	01.01.2011	2010_120
09.11.2010	Art. 130	modifié	01.01.2011	2010_120
16.11.2010	Art. 137	modifié	01.07.2010	2009_121
08.09.2011	Art. 217	modifié	01.01.2012	2011_107
10.02.2012	Art. 217	modifié	01.01.2013	2012_016
15.06.2012	Art. 66	modifié	01.01.2013	2012_052
15.06.2012	Art. 149	modifié	01.01.2013	2012_052
15.06.2012	Art. 198	modifié	01.01.2013	2012_052
15.06.2012	Art. 200	modifié	01.01.2013	2012_052
15.06.2012	Art. 66	modifié	01.01.2013	2012_052 (d)
06.07.2012	Art. 198	modifié	01.01.2013	2012_052a
06.07.2012	Art. 198	modifié	01.01.2013	2012_052a (f)
08.11.2012	Art. 5	modifié	01.01.2013	2012_105
08.11.2012	Art. 18	modifié	01.01.2013	2012_105
08.11.2012	Art. 18a	introduit	01.01.2013	2012_105
08.11.2012	Art. 18b	introduit	01.01.2013	2012_105
08.11.2012	Art. 18c	introduit	01.01.2013	2012_105
08.11.2012	Art. 18d	introduit	01.01.2013	2012_105
08.11.2012	Art. 25	modifié	01.01.2013	2012_105
08.11.2012	Art. 59a	introduit	01.01.2013	2012_105
08.11.2012	Art. 72	modifié	01.01.2013	2012_105
08.11.2012	Art. 82	modifié	01.01.2013	2012_105
08.11.2012	Art. 86a	introduit	01.01.2013	2012_105
08.11.2012	Art. 88	modifié	01.01.2013	2012_105

Adoption	Elément touché	Type de modification	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
08.11.2012	Art. 162	modifié	01.01.2013	2012_105
08.10.2013	Art. 14	modifié	01.01.2014	2013_083
08.10.2013	Art. 37	modifié	01.01.2014	2013_083
08.10.2013	Art. 248b	introduit	01.01.2014	2013_083
14.11.2013	Art. 24	modifié	01.01.2014	2013_111
14.11.2013	Art. 25	modifié	01.01.2014	2013_111
14.11.2013	Art. 34	modifié	01.01.2014	2013_111
14.11.2013	Art. 41	modifié	01.01.2014	2013_111
14.11.2013	Art. 97	modifié	01.01.2014	2013_111
19.11.2014	Art. 25	modifié	01.01.2015	2014_084
19.11.2014	Art. 157	modifié	01.01.2015	2014_084
19.11.2014	Art. 158	modifié	01.01.2015	2014_084
15.12.2015	Art. 18	modifié	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 27	modifié	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 28	modifié	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 29	modifié	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 34	modifié	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 35	modifié	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 36	modifié	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 101	modifié	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 104	modifié	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 158	modifié	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 159	modifié	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 212	abrogé	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Section 5.10.3a	introduit	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 213a	introduit	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 213b	introduit	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 213c	introduit	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 213d	introduit	01.01.2016	2015_147
15.12.2015	Art. 248c	introduit	01.01.2016	2015_147
15.03.2016	Art. 48	modifié	01.01.2018	2016_050
15.03.2016	Art. 49	modifié	01.01.2018	2016_050
09.09.2016	Art. 229	modifié	01.01.2017	2016_119
09.09.2016	Art. 230	modifié	01.01.2017	2016_119
09.09.2016	Art. 231	modifié	01.01.2017	2016_119
09.09.2016	Art. 232	modifié	01.01.2017	2016_119
09.09.2016	Art. 234	modifié	01.01.2017	2016_119
09.09.2016	Art. 248d	introduit	01.01.2017	2016_119
11.10.2017	Art. 75	modifié	01.01.2018	2017_085
11.10.2017	Art. 87	modifié	01.01.2018	2017_085
11.10.2017	Art. 108a	introduit	01.01.2018	2017_085
11.10.2017	Art. 120a	introduit	01.01.2018	2017_085
11.10.2017	Art. 137	modifié	01.01.2018	2017_085
11.10.2017	Art. 150	modifié	01.01.2018	2017_085
11.10.2017	Art. 155	abrogé	01.01.2018	2017_085
11.10.2017	Art. 157	modifié	01.01.2018	2017_085
11.10.2017	Section 5.11	introduit	01.01.2018	2017_085
11.10.2017	Art. 218a	introduit	01.01.2018	2017_085
22.03.2018	Art. 35 al. 1, e)	modifié	01.01.2021	2018_021
22.03.2018	Art. 190 al. 5	modifié	01.01.2021	2018_021
22.03.2018	Art. 194 al. 5	modifié	01.01.2021	2018_021

Adoption	Élément touché	Type de modification	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
22.03.2018	Art. 213b al. 1	modifié	01.01.2021	2018_021
07.11.2018	Art. 4 al. 1, d)	modifié	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 5 al. 1, g)	modifié	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 24 al. 1, e)	abrogé	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 25 al. 1	modifié	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 25 al. 1, i)	modifié	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 25 al. 1, i ^{bis})	introduit	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 25 al. 1, i ^{ter})	introduit	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 25 al. 1, j)	modifié	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 34 al. 4	modifié	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 140 al. 7	introduit	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 143	titre modifié	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 143 al. 1	modifié	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 143 al. 2	modifié	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 143 al. 3	introduit	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 143 al. 4	introduit	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 143 al. 5	introduit	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 143 al. 6	introduit	01.01.2019	2018_099
07.11.2018	Art. 143a	introduit	01.01.2019	2018_099
13.12.2018	Art. 19b al. 1	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 20a	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 21 al. 1 ^{bis}	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 21 al. 3	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 21 al. 4	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 21 al. 5	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 21 al. 6	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 21 al. 7	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 21a al. 1, b)	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 32a	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 100 al. 1, c)	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 101a	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 103 al. 2	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 103 al. 4, b)	abrogé	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 103a	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 103b	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 103c	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 103d	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 103e	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 110 al. 1	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 110 al. 2	abrogé	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 113 al. 1	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 113 al. 2	abrogé	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 114 al. 1	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 117	abrogé	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 121 al. 1	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 121 al. 2	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 121 al. 3	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 122 al. 1	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 122 al. 3	introduit	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 126 al. 1	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Section 4.5	abrogé	01.01.2020	2018_124

Adoption	Élément touché	Type de modification	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
13.12.2018	Art. 127	abrogé	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 128	abrogé	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 129	abrogé	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 130	abrogé	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 158 al. 2	modifié	01.01.2020	2018_124
13.12.2018	Art. 248e	introduit	01.01.2020	2018_124
21.11.2019	Art. 33 al. 2	modifié	01.01.2020	2019_091
21.11.2019	Art. 33 al. 2a	introduit	01.01.2020	2019_091
21.11.2019	Art. 33 al. 4	modifié	01.01.2020	2019_091
21.11.2019	Art. 33 al. 5	introduit	01.01.2020	2019_091
21.11.2019	Art. 36 al. 1, d)	modifié	01.01.2020	2019_091
21.11.2019	Art. 112 al. 7	introduit	01.01.2020	2019_091
16.10.2020	Art. 34 al. 3	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 36 al. 2, a)	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 61 al. 1	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 61 al. 2	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 62 al. 1	abrogé	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 62 al. 1a	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 62 al. 2	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 71	titre modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 71 al. 1	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 71 al. 2	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 72 al. 2, a)	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 72 al. 2, b)	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 72 al. 3	abrogé	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 73	titre modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 73 al. 1	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 73 al. 2	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 73 al. 3	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 73 al. 4	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 73 al. 5	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 73a	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 73b	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 73c	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 74	abrogé	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 75	abrogé	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 76 al. 1, e)	abrogé	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 76 al. 2	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 76 al. 4	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 77	abrogé	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 78	abrogé	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Section 3.2	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 79	abrogé	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 80	titre modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 80 al. 1	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 80 al. 2	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 81 al. 3	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 81 al. 3, a)	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 81 al. 3, b)	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 82 al. 1	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 85	abrogé	01.01.2021	2020_140

Adoption	Élément touché	Type de modification	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
16.10.2020	Art. 87 al. 1	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 87 al. 2	abrogé	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 87 al. 3	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 87a	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 87b	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 88 al. 1	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 88 al. 2	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 89	abrogé	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 170a	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 170b	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 171 al. 1	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 171 al. 1, a)	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 171 al. 1, b)	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 171 al. 2	modifié	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 171 al. 3	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 172 al. 3	introduit	01.01.2021	2020_140
16.10.2020	Art. 158 al. 3	introduit	01.01.2021	2020_141
12.03.2021	Art. 61 al. 3	abrogé	01.01.2021	2021_036

Tableau des modifications – Par article

Élément touché	Type de modification	Adoption	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
Acte	acte de base	06.06.2000	01.01.2001	BL/AGS 2000 f 267 / d 259
Art. 2a	introduit	26.06.2006	01.01.2007	2006_058
Art. 4 al. 1, d)	modifié	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 5	modifié	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 5 al. 1, g)	modifié	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 10	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 12	modifié	26.06.2006	01.01.2007	2006_058
Art. 14	modifié	08.10.2013	01.01.2014	2013_083
Art. 16	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 18	modifié	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 18	modifié	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 18a	introduit	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 18b	introduit	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 18c	introduit	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 18d	introduit	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 19	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 19a	introduit	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 19b	introduit	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 19b al. 1	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 20	modifié	18.11.2004	01.01.2005	2004_140
Art. 20	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 20a	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 21	modifié	03.11.2006	01.01.2007	2006_138
Art. 21	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 21	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120

Élément touché	Type de modification	Adoption	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
Art. 21 al. 1 ^{bis}	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 21 al. 3	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 21 al. 4	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 21 al. 5	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 21 al. 6	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 21 al. 7	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 21a	introduit	03.11.2006	01.01.2007	2006_138
Art. 21a al. 1, b)	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 24	modifié	14.11.2013	01.01.2014	2013_111
Art. 24 al. 1, e)	abrogé	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 25	modifié	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 25	modifié	14.11.2013	01.01.2014	2013_111
Art. 25	modifié	19.11.2014	01.01.2015	2014_084
Art. 25 al. 1	modifié	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 25 al. 1, i)	modifié	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 25 al. 1, i ^{bis})	introduit	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 25 al. 1, i ^{ter})	introduit	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 25 al. 1, j)	modifié	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 27	modifié	14.11.2002	01.01.2003	2002_120
Art. 27	modifié	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 28	modifié	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 29	modifié	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 31	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 32a	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 33	modifié	14.11.2002	01.01.2003	2002_120
Art. 33	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 33 al. 2	modifié	21.11.2019	01.01.2020	2019_091
Art. 33 al. 2a	introduit	21.11.2019	01.01.2020	2019_091
Art. 33 al. 4	modifié	21.11.2019	01.01.2020	2019_091
Art. 33 al. 5	introduit	21.11.2019	01.01.2020	2019_091
Art. 34	modifié	11.09.2003	01.01.2004	2003_112
Art. 34	modifié	18.11.2004	01.01.2005	2004_140
Art. 34	modifié	03.11.2006	01.01.2007	2006_138
Art. 34	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 34	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 34	modifié	14.11.2013	01.01.2014	2013_111
Art. 34	modifié	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 34 al. 3	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 34 al. 4	modifié	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 34a	introduit	03.11.2006	01.01.2007	2006_138
Art. 35	modifié	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 35 al. 1, e)	modifié	22.03.2018	01.01.2021	2018_021
Art. 36	modifié	11.09.2003	01.01.2004	2003_112
Art. 36	modifié	21.06.2005	01.01.2006	2005_066
Art. 36	modifié	03.11.2006	01.01.2007	2006_138
Art. 36	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 36	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 36	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 36	modifié	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 36 al. 1, d)	modifié	21.11.2019	01.01.2020	2019_091
Art. 36 al. 2, a)	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140

Elément touché	Type de modification	Adoption	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
Art. 37	modifié	12.06.2002	01.01.2003	2002_050
Art. 37	modifié	11.09.2003	01.01.2004	2003_112
Art. 37	modifié	21.06.2005	01.01.2006	2005_066
Art. 37	modifié	15.11.2005	01.01.2006	2005_115
Art. 37	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 37	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 37	modifié	08.10.2013	01.01.2014	2013_083
Art. 38a	introduit	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 38b	introduit	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 39	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 39	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 40	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 41	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 41	modifié	14.11.2013	01.01.2014	2013_111
Art. 43	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 48	modifié	15.03.2016	01.01.2018	2016_050
Art. 49	modifié	15.03.2016	01.01.2018	2016_050
Art. 59	modifié	11.09.2003	01.01.2004	2003_112
Art. 59a	introduit	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 61	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 61 al. 1	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 61 al. 2	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 61 al. 3	abrogé	12.03.2021	01.01.2021	2021_036
Art. 62	modifié	22.08.2000	01.01.2001	FO/ABI 2000/34
Art. 62	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 62	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 62 al. 1	abrogé	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 62 al. 1a	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 62 al. 2	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 62a	introduit	11.09.2003	01.01.2004	2003_112
Art. 62a	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 66	modifié	15.06.2012	01.01.2013	2012_052
Art. 66	modifié	15.06.2012	01.01.2013	2012_052 (d)
Art. 68	modifié	11.09.2003	01.01.2004	2003_112
Art. 71	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 71	titre modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 71 al. 1	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 71 al. 2	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 72	modifié	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 72 al. 2, a)	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 72 al. 2, b)	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 72 al. 3	abrogé	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 73	titre modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 73 al. 1	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 73 al. 2	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 73 al. 3	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 73 al. 4	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 73 al. 5	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 73a	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 73b	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 73c	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140

Elément touché	Type de modification	Adoption	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
Art. 74	abrogé	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 75	modifié	11.10.2017	01.01.2018	2017_085
Art. 75	abrogé	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 76 al. 1, e)	abrogé	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 76 al. 2	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 76 al. 4	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 77	abrogé	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 78	abrogé	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Section 3.2	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 79	abrogé	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 80	titre modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 80 al. 1	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 80 al. 2	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 81 al. 3	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 81 al. 3, a)	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 81 al. 3, b)	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 82	modifié	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 82 al. 1	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 84	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 85	abrogé	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 86a	introduit	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 87	modifié	11.10.2017	01.01.2018	2017_085
Art. 87 al. 1	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 87 al. 2	abrogé	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 87 al. 3	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 87a	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 87b	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 88	modifié	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 88 al. 1	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 88 al. 2	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 89	abrogé	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 90	modifié	11.09.2003	01.01.2004	2003_112
Art. 90	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 97	modifié	03.11.2006	01.01.2007	2006_138
Art. 97	modifié	03.11.2006	01.01.2007	2006_138 (f)
Art. 97	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 97	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 97	modifié	14.11.2013	01.01.2014	2013_111
Art. 100 al. 1, c)	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 101	modifié	18.11.2004	01.01.2005	2004_140
Art. 101	modifié	03.11.2006	01.01.2007	2006_138
Art. 101	modifié	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 101a	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 103	modifié	18.11.2004	01.01.2005	2004_140
Art. 103 al. 2	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 103 al. 4, b)	abrogé	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 103a	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 103b	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 103c	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 103d	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 103e	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124

Elément touché	Type de modification	Adoption	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
Art. 104	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 104	modifié	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 106	modifié	18.11.2004	01.01.2005	2004_140
Art. 106	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 108	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 108a	introduit	11.10.2017	01.01.2018	2017_085
Art. 110	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 110	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 110 al. 1	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 110 al. 2	abrogé	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 111	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 112	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 112 al. 7	introduit	21.11.2019	01.01.2020	2019_091
Art. 113	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 113	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 113 al. 1	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 113 al. 2	abrogé	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 114	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 114	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 114	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 114 al. 1	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 117	abrogé	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 120a	introduit	11.10.2017	01.01.2018	2017_085
Art. 121	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 121	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 121 al. 1	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 121 al. 2	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 121 al. 3	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 122	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 122	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 122 al. 1	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 122 al. 3	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 126 al. 1	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Section 4.5	abrogé	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 127	abrogé	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 128	abrogé	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 129	abrogé	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 130	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 130	modifié	09.11.2010	01.01.2011	2010_120
Art. 130	abrogé	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 135	modifié	14.11.2002	01.01.2003	2002_120 + 2003_156
Art. 135	modifié	05.11.2003	01.01.2003	2003_156
Art. 137	modifié	16.11.2010	01.07.2010	2009_121
Art. 137	modifié	11.10.2017	01.01.2018	2017_085
Art. 139	modifié	14.11.2002	01.01.2003	2002_120
Art. 140 al. 7	introduit	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 143	titre modifié	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 143 al. 1	modifié	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 143 al. 2	modifié	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 143 al. 3	introduit	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 143 al. 4	introduit	07.11.2018	01.01.2019	2018_099

Elément touché	Type de modification	Adoption	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
Art. 143 al. 5	introduit	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 143 al. 6	introduit	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 143a	introduit	07.11.2018	01.01.2019	2018_099
Art. 149	modifié	15.06.2012	01.01.2013	2012_052
Art. 150	modifié	03.11.2006	01.01.2007	2006_138
Art. 150	modifié	11.10.2017	01.01.2018	2017_085
Art. 155	abrogé	11.10.2017	01.01.2018	2017_085
Art. 157	modifié	19.11.2014	01.01.2015	2014_084
Art. 157	modifié	11.10.2017	01.01.2018	2017_085
Art. 158	modifié	19.11.2014	01.01.2015	2014_084
Art. 158	modifié	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 158 al. 2	modifié	13.12.2018	01.01.2020	2018_124
Art. 158 al. 3	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_141
Art. 159	modifié	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 162	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 162	modifié	08.11.2012	01.01.2013	2012_105
Art. 170a	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 170b	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 171 al. 1	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 171 al. 1, a)	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 171 al. 1, b)	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 171 al. 2	modifié	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 171 al. 3	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 172 al. 3	introduit	16.10.2020	01.01.2021	2020_140
Art. 173	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2007_107 + 2008_001
Art. 173	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2008_001
Art. 173	modifié	08.01.2008	01.01.2008	2008_001
Art. 176	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2007_107 + 2008_001
Art. 176	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2008_001
Art. 176	modifié	08.01.2008	01.01.2008	2008_001
Art. 180	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2007_107 + 2008_001
Art. 180	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2008_001
Art. 180	modifié	08.01.2008	01.01.2008	2008_001
Art. 181	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2007_107 + 2008_001
Art. 181	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2008_001
Art. 181	modifié	08.01.2008	01.01.2008	2008_001
Art. 187	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2007_107 + 2008_001
Art. 187	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2008_001
Art. 187	modifié	08.01.2008	01.01.2008	2008_001
Art. 190 al. 5	modifié	22.03.2018	01.01.2021	2018_021
Art. 192	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 194	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 194 al. 5	modifié	22.03.2018	01.01.2021	2018_021
Art. 194a	introduit	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 198	modifié	15.06.2012	01.01.2013	2012_052
Art. 198	modifié	06.07.2012	01.01.2013	2012_052a
Art. 198	modifié	06.07.2012	01.01.2013	2012_052a (f)
Art. 200	modifié	15.06.2012	01.01.2013	2012_052
Art. 206	modifié	14.11.2002	01.01.2003	2002_120
Art. 207	modifié	14.11.2002	01.01.2003	2002_120
Art. 208	modifié	14.11.2002	01.01.2003	2002_120

Elément touché	Type de modification	Adoption	Entrée en vigueur	Source (ROF depuis 2002)
Art. 210	modifié	31.05.2010	01.01.2011	2010_066
Art. 212	modifié	14.11.2002	01.01.2003	2002_120
Art. 212	abrogé	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 213	modifié	14.11.2002	01.01.2003	2002_120
Section 5.10.3a	introduit	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 213a	introduit	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 213b	introduit	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 213b al. 1	modifié	22.03.2018	01.01.2021	2018_021
Art. 213c	introduit	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 213d	introduit	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 214	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2007_107 + 2008_001
Art. 214	modifié	14.11.2007	01.01.2008	2008_001
Art. 214	modifié	08.01.2008	01.01.2008	2008_001
Art. 216	modifié	14.11.2002	01.01.2003	2002_120
Art. 216	modifié	14.11.2002	01.01.2003	2002_120 (f)
Art. 217	modifié	08.09.2011	01.01.2012	2011_107
Art. 217	modifié	10.02.2012	01.01.2013	2012_016
Section 5.11	introduit	11.10.2017	01.01.2018	2017_085
Art. 218a	introduit	11.10.2017	01.01.2018	2017_085
Art. 220	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 222	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 223	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 225	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 226	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 226a	introduit	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 228	modifié	05.09.2008	01.01.2009	2008_101
Art. 229	modifié	09.09.2016	01.01.2017	2016_119
Art. 230	modifié	09.09.2016	01.01.2017	2016_119
Art. 231	modifié	06.10.2006	01.01.2007	2006_120
Art. 231	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 231	modifié	09.09.2016	01.01.2017	2016_119
Art. 232	modifié	06.10.2006	01.01.2007	2006_120
Art. 232	modifié	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 232	modifié	09.09.2016	01.01.2017	2016_119
Art. 233	modifié	31.05.2010	01.01.2011	2010_066
Art. 234	modifié	09.09.2016	01.01.2017	2016_119
Art. 235	modifié	06.10.2006	01.01.2007	2006_120
Art. 248a	introduit	06.10.2009	01.01.2010	2009_110
Art. 248b	introduit	08.10.2013	01.01.2014	2013_083
Art. 248c	introduit	15.12.2015	01.01.2016	2015_147
Art. 248d	introduit	09.09.2016	01.01.2017	2016_119
Art. 248e	introduit	13.12.2018	01.01.2020	2018_124