



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

[www.fr.ch/tc](http://www.fr.ch/tc)

604 2025 34

604 2025 35

## **Arrêt du 7 mai 2026**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président :

Marc Sugnaux

Juges :

Dina Beti, Daniela Kiener

Greffier :

Pascal Tabara

#### **Parties**

**A.**\_\_\_\_\_, **recourant**, représenté par **B.**\_\_\_\_\_,

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques –  
Imposition des capitaux remplaçant des prestations périodiques

Recours du 26 mars 2025 contre la décision sur réclamation du  
26 février 2025 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal de  
la période fiscale 2023

## considérant en fait

A. A. \_\_\_\_\_ (ci-après: le contribuable ou le recourant) a déposé une demande de rente auprès de l'Office de l'assurance-invalidité (ci-après: l'OAI) en juin 2013. Le droit à une rente lui a été reconnu à compter du mois de décembre 2013 par décision du 24 mars 2023. Durant l'année 2023, il a perçu à ce titre un montant de CHF 201'678.- se composant de CHF 16'330.- pour les rentes courantes, CHF 162'378.- d'arriérés de rente et CHF 22'970.- d'intérêts moratoires sur les arriérés de rente. Les arriérés de rente et les intérêts moratoires ont été versés en mars 2023.

Par avis de taxation du 19 décembre 2024, le Service cantonal des contributions (ci-après: le SCC) a fixé le montant des revenus issus du premier pilier (code 3.110) à CHF 198'233.- pour l'année 2023 (CHF 201'678.- – CHF 3'445.- compensés par une créance de la Caisse de compensation du canton de Fribourg). S'agissant du montant déterminant pour le taux, il a déduit des revenus du premier pilier une somme de CHF 161'962.- (code 6.920). La déduction pour contribuable modeste a été fixée à CHF 5'800.- (code 7.110). Sur cette base, l'impôt cantonal sur le revenu a été arrêté à CHF 11'230.25 et l'impôt fédéral direct à CHF 889.30.

B. Statuant sur réclamation le 26 février 2025, le SCC a réduit le montant des revenus issus du premier pilier à CHF 172'995.- (code 3.110), acceptant de déduire au titre des frais d'acquisition du revenu les honoraires d'avocat ayant été nécessaires à l'obtention de la rente d'invalidité. Le montant déterminant pour le taux a été recalculé en tenant compte d'une déduction réduite à CHF 141'338.- (code 6.920). La déduction pour contribuable modeste a quant à elle été portée à CHF 7'000.- (code 7.110). L'impôt cantonal sur le revenu dû par le contribuable a été arrêté à CHF 8'274.60 et l'impôt fédéral direct à CHF 675.90.

C. Par mémoire du 26 mars 2025, A. \_\_\_\_\_, représenté par son père B. \_\_\_\_\_, a formé recours contre la décision sur réclamation du 26 février 2025 auprès du Tribunal cantonal. Il conteste la manière dont le SCC a calculé le montant déterminant pour le taux et rappelle que l'application de cette méthode a pour but d'éviter que des personnes ne bénéficiant pas immédiatement de leurs rentes à la suite de retards qui ne leur sont pas imputables soient fiscalement désavantagées par rapport à celles qui perçoivent leurs rentes périodiques dès la naissance du droit à de telles prestations d'assurance. Il estime que l'imposition ne devrait pas varier du simple au triple selon le mois de l'année où est intervenu le versement rétroactif des arriérés de rente d'invalidité. Il conteste également le montant de la déduction pour contribuable modeste.

Le SCC s'est déterminé sur le recours le 6 mai 2025, concluant au rejet du recours. Il rappelle que le versement rétroactif rentre dans les revenus acquis durant l'année durant laquelle il est intervenu et non intégré dans les taxations des années antérieures par la voie du rappel d'impôts. S'agissant du calcul en tant que tel et de la déduction sociale pour bénéficiaire de rente d'invalidité, le SCC estime que ces éléments ont été fixés conformément à la législation.

Le recourant a déposé ses contre-observations le 12 juin 2025. Il propose un autre calcul du montant déterminant pour le taux, consistant à diviser l'entier du revenu annuel par le nombre de mois correspondant aux rentes rétroactives ainsi qu'aux rentes de l'année concernée. Il souligne enfin que si la rente d'invalidité lui avait été immédiatement versée mois après mois dès décembre 2013, il aurait dû payer uniquement un impôt cantonal de CHF 200.- par an et un impôt fédéral direct de moins de CHF 30.- par an durant 10 ans.

Dans ses ultimes remarques du 25 juin 2025, le SCC a réexposé son calcul du montant déterminant pour le taux et a précisé que, selon ses "instructions générales relatives à la déclaration d'impôt", le montant de la déduction pour contribuable modeste est fixé au regard du montant déterminant pour le taux.

Aucun autre échange d'écritures n'a eu lieu entre les parties.

## en droit

### Procédure

#### 1. *Recevabilité*

Interjeté le 26 mars 2025 contre une décision sur réclamation du 26 février 2025, le recours a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) par une personne dûment habilitée à représenter le recourant (art. 13 et 14 al. 2 CPJA). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile.

Le recours est par conséquent recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

### Impôt fédéral direct (604 2025 34)

#### 2. *Règles applicables à l'imposition des versements uniques remplaçant des prestations périodiques*

2.1. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont en particulier imposables les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants et de l'assurance-invalidité (art. 22 al. 1 LIFD).

2.2. L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale (art. 40 al. 2 LIFD). La période fiscale correspond à l'année civile (art. 40 al. 1 LIFD). Le revenu imposable est déterminé d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 41 al. 1 LIFD). Selon le principe de la périodicité de l'impôt sur le revenu exprimé à l'art. 41 al. 1 LIFD, un revenu est ainsi attribué à la période fiscale au cours de laquelle il a été réalisé (ATF 150 II 20 consid. 4.5; arrêt TF 2C\_285/2020 du 20 septembre 2020 consid. 5.2). Un revenu est considéré comme réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (arrêt TF 9C\_1/2023 du 26 septembre 2023 consid. 8.2.1).

2.3. En principe, le revenu imposable et le revenu déterminant pour le taux de l'impôt sont identiques. L'art. 37 LIFD prévoit toutefois que, lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, l'impôt se calcule compte tenu des autres revenus et des déductions autorisées, au taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en

lieu et place de la prestation unique. L'application de l'art. 37 LIFD ne modifie donc pas la base d'imposition, en ce sens que le versement en capital remplaçant des prestations périodiques est additionné aux autres revenus acquis durant la période fiscale. L'art. 37 LIFD instaure toutefois un système spécial dit du "*taux de la rente*" pour des versements qui sont effectués en une seule fois, mais qui sont destinés à éteindre une créance relative à des prestations périodiques, le versement devant remplacer une prestation due à l'origine sous une autre forme (ATF 145 II 2 consid. 5.1; arrêt TF 2C\_285/2020 du 20 septembre 2020 consid. 5.3).

Lorsque le droit aux prestations périodiques s'étend sur un nombre de mois connu, la prestation annuelle se détermine ainsi en divisant le capital versé par le nombre de mois rattrapés – y compris la part d'arriéré relative aux mois échus durant la période fiscale en cours – qui est ensuite multiplié par douze. S'agissant d'un versement en capital opéré en contrepartie de prestations qui auraient dû être fournies par le passé, un tel système s'applique si, de par leur nature, les prestations en cause auraient normalement dû être versées périodiquement, mais qu'un tel paiement n'a pas eu lieu indépendamment de la volonté du bénéficiaire (ATF 145 II 2 consid. 5.1). La *ratio legis* de l'art. 37 LIFD consiste en effet à éviter que la charge fiscale afférente aux indemnités en capital versées ne soit supérieure (à cause de la progressivité des taux) à celle qui aurait été la sienne si les indemnités périodiques lui avaient été versées régulièrement, mais qui ne l'ont pas été, sans que ce dernier n'ait eu d'influence sur ces retards (arrêt TF 2C\_285/2020 du 20 septembre 2020 consid. 5.3 et les références).

L'art. 37 LIFD est applicable aux versements de rattrapage de rentes en matière d'assurances sociales, ainsi qu'aux versements en capital effectués par une caisse de pension, destinés à rembourser des arriérés de rentes d'invalidité (arrêt TF 2C\_285/2020 du 20 septembre 2020 consid. 5.3 et les références).

2.4. Selon la jurisprudence, peu importe le moment auquel est effectué le versement en capital durant la période fiscale. Les rentes échues ultérieurement n'ont ainsi pas à être intégrées dans le versement en capital en vue de la conversion pour déterminer le taux applicable; elles sont ajoutées aux autres revenus afférents à la période fiscale en cause et imposées au taux du revenu ordinaire, avec les autres éléments. Comme relevé encore très récemment par le Tribunal fédéral, selon le texte clair de l'art. 37 LIFD et la jurisprudence fédérale, seules les prestations en capital peuvent bénéficier du taux de la rente et les éventuelles rentes ultérieures régulières ne doivent pas être prises en compte dans ce calcul mais imposées au taux d'imposition normal. Une telle approche schématique est inévitable et admissible en droit fiscal dans la mesure où il s'agit d'une réglementation de masse (arrêt TF 9C\_58/2025 du 23 mai 2025 consid. 5.3.1 et 5.3.2, avec renvoi à l'arrêt TF 2C\_486/2014 du 18 juillet 2016 consid. 3.2 et 3.5; voir également arrêt TC FR 604 2025 18 du 7 juillet 2025 consid. 2.4).

La prise en compte, pour déterminer le taux de la rente, des rentes perçues pendant la même année fiscale mais après le versement de la prestation en capital pourrait certes conduire à un résultat plus satisfaisant. Elle n'est en revanche en accord ni avec le texte ni avec la *ratio legis* de l'art. 37 LIFD, comme cela ressort de la jurisprudence ci-dessus. Par ailleurs, le fait que cette jurisprudence a été critiquée par une partie de la doctrine n'y change rien, dans la mesure où cette critique a été écartée encore très récemment par le Tribunal fédéral et que les conditions pour une modification de la jurisprudence ne sont pas données (arrêt TF 9C\_58/2025 du 23 mai 2025 consid. 5.3.1 et 5.3.2, avec renvoi à l'arrêt TF 2C\_486/2014 du 18 juillet 2016 consid. 3.5 et 3.6; arrêt TC FR 604 2025 18 du 7 juillet 2025 consid. 2.4).

### 3. *Objet du litige*

Le SCC a fait application de la méthode du taux de la rente pour calculer le montant déterminant pour le taux d'imposition du versement rétroactif. Le recourant conteste la manière dont ce montant a été calculé, ce qu'il y a lieu d'examiner. Il estime en particulier que la manière de calculer du fisc aboutit à une imposition trop élevée.

### 4. *Discussion*

4.1. En l'espèce, dans sa décision sur réclamation, le SCC a retenu un montant net de CHF 172'995.- au titre des revenus du premier pilier réalisés durant l'année 2023. Il a fixé ce montant en tenant compte de rentes d'invalidité arriérées et courantes pour un total de CHF 201'678.- dont il a déduit CHF 3'445.- correspondant à une créance de compensation de la Caisse de compensation et CHF 25'238.- correspondant à des honoraires d'avocat qu'il a qualifiés de frais d'acquisition du revenu.

En raison de la déduction pour les primes d'assurance obligatoire de soins par CHF 1'347.-, le revenu net imposable a été arrêté à CHF 171'648.-.

Pour fixer le montant déterminant pour le taux, le fisc a déduit du montant de CHF 172'995.- le montant des rentes courantes perçues d'avril à décembre 2023 qui se montait à CHF 14'697.-. Il a ainsi arrêté le montant total du versement rétroactif à CHF 158'298.-, divisé ce montant par le nombre de mois rattrapés (112) puis multiplié par 12 la moyenne ainsi obtenue pour arrêter le montant déterminant pour le taux d'imposition de l'arriéré de rentes, y compris les intérêts moratoires, à CHF 16'960.-. Le revenu déterminant pour le taux d'impôt a ainsi été fixé à CHF 30'310.- (CHF 16'960.- pour l'arriéré de rentes + CHF 14'697.- pour les rentes courantes – CHF 1'347.- pour les primes d'assurance).

4.2. Le recourant ne conteste pas le montant net de CHF 172'995.- retenu par le SCC au titre des revenus du premier pilier. Il s'en prend exclusivement au calcul du montant déterminant pour le taux d'imposition des rentes arriérées perçues en mars 2023 et des rentes courantes perçues pour les mois d'avril 2023 à décembre 2023 et, par voie de conséquence, au montant de l'impôt dû à ce titre.

À l'appui de sa position, il fait valoir pour l'essentiel qu'étant donné que les revenus de rente de CHF 172'995.- ont été obtenus sur une durée de 121 mois (112 mois de rentes rétroactives et 9 mois de rentes courantes), on devrait logiquement diviser cette prestation par 121 mois et multiplier ce résultat par 12 mois pour obtenir le montant annuel déterminant pour le taux d'imposition.

Comme cela a déjà été constaté par le Tribunal fédéral, ainsi que par la Cour de céans (voir ci-dessus consid. 2.4), une telle solution, qui consisterait à prendre en compte, pour déterminer le taux de la rente, l'ensemble des rentes rétroactives et courantes perçues pendant la même année fiscale, pourrait certes conduire à un résultat plus satisfaisant. Elle éviterait en particulier d'imposer plus lourdement le bénéficiaire de rente qui reçoit une prestation en capital correspondant à des arriérés de rente en début d'année, suivie du versement de rentes courantes pour le reste de l'année – comme le recourant – par rapport au bénéficiaire de rente qui reçoit une telle prestation en fin d'année.

Une telle solution n'est en revanche pas en accord avec la réglementation légale prévue à l'art. 37 LIFD à laquelle la Cour doit se conformer. En effet, selon cette réglementation, le calcul du taux d'imposition appliqué à la prestation en capital porte sur le nombre de mois rattrapés, y compris

la part d'arriéré relative aux mois échus durant la période fiscale en cours, soit en l'espèce les rentes échues de décembre 2013 à mars 2023. Les rentes échues ultérieurement, soit en l'occurrence celles d'avril à décembre 2023, ne sont en revanche pas intégrées dans le calcul en vue de la conversion pour déterminer le taux de la rente, mais imposées au taux d'imposition ordinaire.

Dans ces conditions, c'est à juste titre que le SCC a divisé le montant net de CHF 158'298.- correspondant aux rentes versées rétroactivement par 112 et l'a multiplié par 12 pour obtenir le montant annualisé de CHF 16'960.- déterminant pour le taux d'imposition de l'arriéré de rentes, avant d'ajouter à ce montant les rentes courantes versées pour les mois d'avril à décembre 2023 qui constituent quant à elles des revenus imposables selon les règles ordinaires.

C'est le lieu de souligner que, sans l'application de l'art. 37 LIFD, un contribuable qui aurait perçu un revenu net imposable de CHF 171'648.- aurait dû s'acquitter d'un impôt fédéral direct sur le revenu s'élevant à CHF 9'739.- et non de CHF 675.30. Quoi qu'en dise le recourant, il a ainsi bénéficié d'une imposition privilégiée qui tient compte de la situation particulière induite par le versement rétroactif, dans la mesure prévue par la législation. Il est rappelé à cet égard que le but de l'art. 37 LIFD est de supprimer les désavantages induits par le barème progressif de l'impôt en cas de versement rétroactif. Il ne vise en revanche pas à prélever le même montant d'impôt que si le contribuable avait perçu ses rentes en temps utile.

4.3. Il résulte de ce qui précède que la décision sur réclamation du SCC ne prête pas le flanc à la critique. Elle doit être confirmée et le recours portant sur l'impôt fédéral direct rejeté.

### **Impôt cantonal (604 2025 35)**

#### *5. Reprise du raisonnement relatif à l'application du système du taux de la rente*

5.1. Pour l'impôt cantonal également, le recourant conteste notamment les modalités d'application de la réglementation relative au taux de la rente en cas de versements de rattrapage de rentes en matière d'assurances sociales.

5.2. L'art. 38 LICD (voir également art. 11 al. 2 LHID) a la même teneur que l'art. 37 LIFD. En présence d'une règle identique dans le droit harmonisé, le raisonnement effectué en matière d'impôt fédéral direct peut être repris pour l'impôt cantonal.

C'est ainsi à juste titre que, pour l'impôt cantonal également, le revenu déterminant pour le taux d'impôt a été fixé, sous réserve de la déduction sociale examinée ci-dessous, à CHF 30'310.- (CHF 16'960.- pour l'arriéré de rentes + CHF 14'697.- pour les rentes courantes – CHF 1'347.- pour les primes d'assurance).

#### *6. Règles sur la déduction sociale pour les bénéficiaires d'une rente AVS ou AI et discussion y relative*

6.1. Le recourant conteste en outre la fixation de la déduction sociale en faveur des bénéficiaires de prestations de l'assurance-vieillesse et survivants et de l'assurance-invalidité. En lieu et place du montant de CHF 7'000.- admis à ce titre par le SCC, il sollicite que la déduction en cause soit "adaptée proportionnellement" au nombre de mois concernés par les rentes arriérées et courantes versées en 2023, à savoir 121 mois.

6.2. L'art. 36 al. 1 LICD prévoit des déductions sociales générales sur le revenu net, c'est-à-dire, le revenu auquel les frais prévus aux art. 27 à 34 LICD et les déductions générales ont été défalqués (art. 26 LICD; voir aussi art. 9 al. 1 LHID).

En sus de ces déductions sociales générales, l'art. 36 al. 2 LICD reconnaît aux contribuables à revenu modeste le droit à une déduction supplémentaire. À sa let. c, il fixe cette déduction à CHF 9'100.- pour tout bénéficiaire de prestations AVS/AI dont le revenu, après déduction des déductions sociales générales prévues à l'art. 36 al. 1 LICD, n'excède pas CHF 24'300.-. La déduction est réduite de CHF 300.- pour chaque tranche de CHF 1'000.- de revenu en plus.

6.3. En l'espèce, dans sa décision sur réclamation, se fondant sur le revenu imposable de CHF 30'310.- après prise en compte des déductions sociales générales (code 6.910 ; revenu déterminant pour le taux), le SCC a fixé la déduction sociale pour revenu modeste à CHF 7'000.-. Ce montant est inférieur de CHF 2'100.- au montant maximal de CHF 9'100.-, ce qui correspond à une réduction de CHF 300.- par tranche de CHF 1'000.- à partir du plafond de CHF 24'300.- au-delà duquel l'art. 36 al. 2 let. c LICD prévoit une telle réduction.

Pour déterminer le droit du recourant à la déduction sociale pour revenu modeste, le SCC ne s'est ainsi pas référé au montant du revenu imposable, mais au montant déterminant pour fixer le taux d'imposition de ce revenu.

Il a été vu ci-dessus que le système du taux de la rente prend en compte le fait que l'indemnité en capital couvre des rentes dues rétroactivement pour plusieurs années, afin d'éviter l'effet de la progressivité des taux qui aurait pour conséquence la fixation d'un taux d'imposition des rentes arriérées trop élevé par rapport à la capacité contributive réelle du bénéficiaire (voir ci-dessus consid. 2.3). La solution retenue par le SCC s'inscrit dans une logique similaire. En effet, en prenant en considération ce même taux de la rente pour déterminer si le contribuable remplit la condition du revenu modeste ouvrant le droit à la déduction sociale prévue à ce titre, elle permet d'éviter également sous cet angle que la capacité contributive du bénéficiaire de rentes soit examinée en prenant en compte une indemnité en capital qui a certes été versée durant l'année en question, mais qui couvre des rentes dues rétroactivement pour plusieurs années.

Par contre, le cadre légal fixé par l'art. 36 al. 2 LICD ne permet pas d'aller dans le sens des conclusions du recourant. En effet, en sollicitant que la déduction soit "adaptée proportionnellement" au nombre de mois concernés par les rentes arriérées et courantes versées en 2023, à savoir 121 mois, il semble demander que cette déduction soit fixée sur la base de critères non prévus par cette disposition légale, à un montant supérieur au maximum de CHF 9'100.- qu'elle prévoit.

La déduction sociale pour contribuable à revenu modeste fixée à CHF 7'000.- (code 7.110) doit ainsi être confirmée.

Il s'ensuit le rejet du recours pour l'impôt cantonal également.

## Frais

7.

Vu le sort du recours, les frais de procédure, arrêtés à CHF 800.- (art. 1 al. 1 du tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, Tarif JA; RSF 150.12), sont mis à la charge du recourant (art. 131 al. 1 CPJA).

Pour les mêmes motifs, il n'y a pas lieu d'allouer une indemnité de partie au recourant (art. 137 al. 1 CPJA *a contrario*).

*(dispositif en page suivante)*

## la Cour arrête :

### Impôt fédéral direct (604 2025 34)

I. Le recours est rejeté.

Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 26 février 2025 est confirmée.

### Impôt cantonal (604 2025 35)

II. Le recours est rejeté.

Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 26 février 2025 est confirmée.

### Frais

III. Les frais de procédure, arrêtés à CHF 800.-, sont mis à la charge de A. \_\_\_\_\_. Ils sont prélevés sur l'avance de frais versées.

IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

### Notification

Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 7 mai 2026/pta

Le Président

Le Greffier