

FR_GERICHTE 604 2022 97 vom 30. August 2024

FR Kantonsgericht, 2024-08-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2022_97

FR: FR_GERICHTE 604 2022 97 du 30 août 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2022 97 del 30 agosto 2024

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 8

juillet 2020. Il a relevé ensuite que les justificatifs transmis le 24 mai 2022 relatifs à la pension alimentaire de EUR 4'550.- versée en faveur de la fille du recourant pour l'année 2020 étaient probants, de telle sorte qu'une déduction de CHF 4'868.50 [montant déterminant pour le taux] devait être admise à ce titre. Pour le reste, il a relevé que le recourant n'avait pas apporté les pièces justificatives nécessaires à l'examen de ses critiques relatives aux autres déductions revendiquées. Le Service cantonal des contributions a joint à sa décision sur réclamation un avis de taxation 2020 rectifié. Il en ressort une nouvelle déduction de CHF 2'028.- au titre de pension alimentaire (montant déterminant pour le taux: CHF 4'868.50). C. Par recours déposé par sa mandataire le 16 décembre 2022 auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal, le recourant produit des pièces complémentaires, à savoir une attestation de son employeur relative à ses frais professionnels, deux reçus signés de son fils majeur attestant du versement en sa faveur par son père d'un montant total de CHF 3'000.- pour l'année 2020, ainsi qu'une copie de la carte grise d'un véhicule automobile. Il conclut à ce que la décision sur réclamation soit annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvel avis de taxation tenant compte des nouveaux éléments produits. L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 21 décembre 2022, a été versée en temps utile. Dans ses observations du 29 mars 2023, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il expose que les documents transmis dans le cadre du recours ne le conduisent pas à modifier sa position. Également invitée à se prononcer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. Dans ses contre-observations du 14 avril 2023, le recourant explique qu'il a transmis l'intégralité des justificatifs sollicités par Service cantonal des contributions et que celui-ci dispose dès lors des éléments nécessaires pour établir un nouvel avis de taxation. Le 16 mai 2023, le Service cantonal des contributions indique qu'il n'a pas de remarque complémentaire. D. Par courrier du 27 février 2024, le Président de la Cour constate que, suite à l'acquisition d'un immeuble par le contribuable en juillet 2020, le Service cantonal des contributions semble avoir procédé à une taxation ordinaire ultérieure (TOU), en la limitant aux mois d'août 2020 à décembre 2020. Il relève que ce constat pose les deux problématiques suivantes.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 Premièrement, cette possibilité de taxation ordinaire ultérieure (TOU) limitée à une partie de la période fiscale n'est pas prévue par les dispositions applicables à la période fiscale 2020, mais n'a été introduite qu'à partir du 1er janvier 2021. Deuxièmement, une telle taxation ordinaire ultérieure (TOU) limitée à une

partie de la période fiscale ne paraît a priori pas non plus conforme aux nouvelles dispositions légales applicables dès le 1er janvier 2021. En effet, lorsque le contribuable concerné est déjà imposé à la source depuis le 1er janvier de l'année en question, le fait qu'en cours d'année il dispose d'éléments de fortune ou perçoive d'autres revenus que ceux soumis à l'impôt à la source ne fonde pas un nouvel assujettissement à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal à partir de ce moment. Il apparaît plutôt que ce fait devrait avoir pour conséquence que le contribuable en question soit soumis à la taxation ordinaire ultérieure pour l'ensemble de la période fiscale en cause. Dans le même courrier, il est relevé à cet égard que la première problématique n'a pas du tout été thématisée dans la décision attaquée et lors de la procédure de recours. Quant à la seconde question, elle a été soulevée par le recourant en procédure de réclamation, mais il n'est pas clair si celui-ci maintient sa contestation y relative en procédure de recours. Les parties ont ainsi été invitées à déposer une détermination sur ces points. E. Invité à se déterminer sur ces points, en étant rendu attentif au risque que la modification du mode de taxation de ses revenus conduise à un résultat défavorable, avec la possibilité de retirer son recours, le recourant n'a pas réagi. Quant au Service cantonal des contributions, se déterminant le 9 juillet 2024, il indique qu'en raison de l'acquisition d'un bien immobilier en juillet 2020, il aurait certes dû procéder à une taxation ordinaire complémentaire uniquement sur les éléments liés au bien immobilier conformément à l'ancien droit. Il précise que, néanmoins, en raison du fait que l'impôt à la source n'a été retenu que jusqu'au 31 juillet 2020 par l'employeur, il a procédé par simplification à une taxation ordinaire limitée à la période d'août 2020 à décembre 2020. Par courrier du 19 juillet 2024, le recourant soutient également que l'ancien droit est applicable, ce qui doit selon lui conduire à une taxation d'août 2020 à décembre 2020. Il maintient à cet égard qu'il a transmis au Service cantonal des contributions l'intégralité des justificatifs lui permettant de procéder à cette taxation en tenant compte de sa situation. en droit Procédure 1. 1.1. Le recours, interjeté le 16 décembre 2022 contre une décision sur réclamation du 16 novembre 2022, 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. 1.2. Le Service cantonal des contributions a joint à sa décision sur réclamation du 16 novembre 2022 un avis de taxation 2020 rectifié dans le sens de l'admission partielle de la réclamation déposée par le recourant. Cet avis de taxation rectifié porte la mention « Taxation définitive » et la remarque suivante en bas de page, sous le titre « voies de droit »: « Votre taxation est définitive. Les éléments imposables ne peuvent plus être contestés ». De telles mentions ne correspondent pas à la réalité procédurale. En effet, l'avis de taxation rectifié ne fait qu'adapter l'avis de taxation initial sur certains points, dans le sens de la décision admettant partiellement la réclamation. Or, cette décision sur réclamation peut encore être contestée par un recours de droit administratif auprès du Tribunal cantonal, voire ensuite par un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral. La solution qu'elle prévoit quant aux différents éléments imposables est ainsi encore susceptible d'être modifiée, avec pour effet que le Service cantonal des contributions pourrait être amené à modifier une nouvelle fois l'avis de

taxation récapitulant ses éléments. Il en résulte que tant que la décision d'admission partielle de la réclamation n'est pas définitive, l'avis de taxation rectifié sur la base d'une telle décision ne l'est pas non plus. En l'espèce, les mentions figurant sur l'avis de taxation rectifié joint à la décision sur réclamation du 16 novembre 2022 sont restées sans incidence. Elles n'ont en effet pas empêché le recourant d'interjeter recours contre la décision en question. Cela étant, le Service cantonal est invité à modifier sa pratique et à ne plus porter la mention « Taxation définitive » et la remarque « Votre taxation est définitive. Les éléments imposables ne peuvent plus être contestés. » sur les avis de taxation rectifiés qu'il établit en cas d'admission partielle d'une réclamation, ou d'attendre que la procédure de réclamation et de recours soit terminée pour émettre un avis de taxation rectifié définitif.

Impôt fédéral direct (604 2022 97) et impôt cantonal (604 2022 98) 2. Droit applicable 2.1. L'impôt à la source est régi en droit fédéral par la LIFD et la LHID, qui sont applicables en l'espèce dans leur teneur en vigueur durant la période fiscale 2020, seule litigieuse. Certaines des dispositions de ces lois consacrées à l'impôt à la source ont été modifiées avec effet au 1er janvier 2021. Comme la période fiscale litigieuse est antérieure à ces modifications, il sera fait référence à l'aLIFD et à l'aLHID pour mentionner les dispositions de ces lois dans leur ancienne teneur, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020 (voir arrêt TF 9C_689/2022 du 12 avril 2023 consid. 4.1).

2.2. Pour l'impôt cantonal, c'est la LICD qui est applicable, également dans sa teneur en vigueur durant la période fiscale 2020. Vu les modifications intervenues avec effet au 1er janvier 2021, il sera

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 fait référence à l'aLICD pour mentionner les dispositions de cette loi dans leur ancienne teneur, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020.

3. Règles relatives au système de perception de l'impôt à la source des travailleurs 3.1. Les travailleurs étrangers qui, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, sont, au regard du droit fiscal, domiciliés ou en séjour en Suisse, sont assujettis à un impôt perçu à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante effectuée en Suisse, respectivement dans le canton (art. 83 al. 1 1ère phrase aLIFD; art. 32 al. 1 1ère phrase aLHID; art. 71 al. 1 1ère phrase aLICD).

3.2. L'impôt à la source des travailleurs est calculé sur le revenu brut, lequel comprend tous les revenus provenant de l'activité pour le compte d'autrui (voir art. 84 al. 1 et 2 aLIFD; art. 32 al. 3 aLHID; art. 72 al. 1 et 2 aLICD). Il se substitue à l'impôt perçu selon la procédure ordinaire (art. 87 al. 1 aLIFD; art. 32 al. 1 aLHID; art. 75 al. 1 aLICD). La retenue comprend par conséquent les impôts fédéral, cantonal et communal (voir art. 87 aLIFD; art. 33 al. 1 aLHID; art. 75 aLICD).

3.3. Alors que l'impôt sur le revenu est perçu selon une procédure de taxation mixte, laquelle implique le dépôt d'une déclaration d'impôt par le contribuable, l'impôt à la source repose sur le principe de l'auto-taxation. Il est perçu par le débiteur de la prestation imposable (à savoir, lorsqu'il concerne le revenu du travail, l'employeur du contribuable), lequel a notamment l'obligation de retenir l'impôt dû, de le verser périodiquement à l'autorité fiscale compétente, d'établir à son intention les relevés y relatifs et de lui permettre de consulter tous les documents utiles au contrôle de la perception de l'impôt (art. 100 al. 1 let. a et c LIFD; art. 37 al. 1 let. a et c LHID; art. 76 al. 1 let. a et c aLICD). Le débiteur de la prestation imposable est responsable du paiement de l'impôt à la source (art. 88 al. 3 LIFD; art. 37 al. 1 LHID; art. 76 al. 3 LICD). En contrepartie, il reçoit une commission de perception (art. 100 al. 2 et 3 LIFD; art. 37 al. 3 aLHID; art. 76 al. 4 LICD).

3.4. Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune, l'autorité de taxation l'oblige à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu dans le cadre d'une procédure en paiement complémentaire de l'impôt (voir art. 138 al. 1 LIFD; art. 49 al. 3 LHID; art. 172 al. 1 LICD). La seule condition

pour exiger ce paiement complémentaire est que le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune. Quand une décision fixant l'impôt à la source a été prononcée et qu'elle est entrée en force, seule une procédure en rappel d'impôt peut entrer en considération pour percevoir l'impôt à la source manquant. Cette procédure peut être dirigée contre le débiteur de la prestation imposable (arrêt TF 9C_689/2022 du 12 avril 2023 consid. 5.4 et les références). 3.5. Les personnes assujetties à l'impôt à la source sont imposables selon la procédure ordinaire sur la fortune et les revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt à la source (art. 90 al. 1 1ère phrase aLIFD; art. 34 al. 1 aLHID; art. 78 al. 1 1ère phrase aLICD). Il s'agit d'une taxation ordinaire complémentaire – c'est-à-dire en complément de l'impôt retenu à la source au sens des art. 84 al. 1 et 2 aLIFD, 32 al. 1 et 3 aLHID et 72 al. 1 et 2 aLICD – prévue pour les revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt à la source (voir PEDROLI in Commentaire romand, Loi sur l'impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 90 n. 1). Les revenus concernés par cette taxation ordinaire complémentaire sont pour l'essentiel ceux issus d'une activité lucrative indépendante, de la fortune mobilière ou immobilière, des droits d'auteur et

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 de patentes, de gains de loterie ou concours, ainsi que les revenus d'usufruits ou provenant de fondations, rentes, pensions, contributions alimentaires ou prestations en capital (PEDROLI, art. 90 n. 3). S'agissant du calcul du taux de l'impôt complémentaire, l'art. 90 al. 1 2ème phrase aLIFD prévoit que l'art. 7 LIFD – relatif au calcul de l'impôt en cas d'assujettissement partiel – s'applique par analogie. Cette règle implique que les revenus imposés à la source doivent être pris en considération pour la détermination du taux de l'impôt qui doit ainsi correspondre à la totalité des revenus nets. On ne doit donc pas prendre en considération le revenu (brut) qui a été assujetti à la retenue à la source, mais il faut le réduire par estimation dans la mesure des déductions englobées dans le barème (voir PEDROLI, art. 90 n. 6). C'est également dans ce sens que doit être interprété l'art. 78 al. 1 2ème phrase aLICD à teneur duquel l'impôt est calculé au taux applicable à la totalité du revenu et de la fortune du contribuable. 4. Solution retenue par la décision attaquée et application du droit d'office 4.1. En l'espèce, en tant que travailleur étranger au sens des art. 83 al. 1 1ère phrase aLIFD, 32 al. 1 1ère phrase aLHID et 71 al. 1 1ère phrase aLICD, le recourant a été imposé à la source pour les mois de janvier 2020 à juillet 2020. Pour les mois d'août 2020 à décembre 2020, le Service cantonal des contributions a par contre procédé à une taxation ordinaire, au motif qu'il était désormais propriétaire d'un immeuble, acquis le 8 juillet 2020 (date d'inscription au registre foncier). En procédure de recours, le Service cantonal des contributions admet en substance que cette solution n'est pas conforme à l'ancien droit applicable à la période fiscale 2020. Il explique qu'il l'a néanmoins adoptée par mesure de simplification, en précisant qu'elle correspond à sa pratique. Quant au recourant, il demande également que le principe d'une taxation ordinaire pour les mois d'août 2020 à décembre 2020 soit confirmé, tout en revendiquant la prise en considération de déductions supplémentaires. 4.2. La Cour fiscale applique le droit d'office et n'est liée ni par les conclusions des parties, ni par les motifs qu'elles invoquent (art. 10 et 95 CPJA). Elle peut également modifier la décision attaquée au détriment d'une partie notamment lorsque cette décision viole le droit ou repose sur une constatation inexacte ou incomplète des faits. Dans cette éventualité, elle doit informer la partie préalablement, lui indiquer les raisons qui peuvent justifier une aggravation et lui impartir un délai pour s'exprimer (voir art. 143 al. 1 LIFD; art. 184 al. 3 LICD; art. 96 al. 2 CPJA). 4.3. En application des art. 83 al. 1 1ère phrase aLIFD, 32 al. 1 1ère phrase aLHID, 71 al. 1 1ère phrase aLICD, le recourant doit être soumis à l'impôt à la source pour l'ensemble de la

période fiscale 2020. En particulier, le fait qu'il soit devenu propriétaire d'un immeuble en août 2020 ne justifie pas un changement de mode d'imposition au sens de ces dispositions.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 Au contraire, ce nouvel élément de fortune et de revenu doit faire l'objet d'une taxation ordinaire complémentaire, au sens des art. 84 al. 1 et 2 aLIFD, 32 al. 1 et 3 aLHID et 72 al. 1 et 2 aLICD, applicable à la période fiscale litigieuse. Il en résulte que la solution alternative adoptée par le Service cantonal des contributions, à savoir une taxation à la source limitée aux mois de janvier à juillet 2020, suivie d'une taxation ordinaire ultérieure limitée aux mois d'août 2020 à décembre 2020, est contraire au régime légal prévu par les dispositions précitées, applicables pour la période fiscale en cause. Cette solution ne peut dès lors pas être confirmée. Plus particulièrement, le fait qu'elle s'inscrive dans une pratique administrative, voire qu'elle soit plus simple que celle prévue par le régime légal ne permet pas de la privilégier à l'application des règles en vigueur. Il en va de même du constat que le recourant ne s'y oppose pas sur le principe. En conséquence, la décision litigieuse, portant sur une taxation ordinaire dite ultérieure de l'ensemble des éléments imposables du recourant, limitée aux mois d'août à décembre 2020, doit être annulée, sans examiner si les déductions supplémentaires revendiquées par le recourant pourraient être considérées comme justifiées ou non. 5. Sort du recours Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, le recours sera admis tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une taxation ordinaire complémentaire portant sur l'immeuble du recourant. Il appartiendra également au Service cantonal des contributions d'examiner si les conditions d'un rappel d'impôt relatif à l'impôt à la source dû par l'employeur du recourant pour les mois d'août 2020 à décembre 2020 sont remplies (voir ci-dessus consid. 3.4). Frais et dépens 6. 6.1. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est en conséquence pas perçu de frais. L'avance de frais versée par le recourant lui sera restituée.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 6.2. Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts (voir également art. 144 al. 4 LIFD et le renvoi à l'art. 67 al. 1 à 3 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], applicable par analogie). En l'espèce, l'allocation d'une indemnité n'a pas été requise. Par ailleurs, tant le recours que les deux déterminations ultérieures déposées par la mandataire du recourant sont très succinctes et il peut être admis que le temps de travail y relatif a été peu conséquent. Enfin, la décision litigieuse a par ailleurs été annulée pour d'autres raisons que celles invoquées par le recourant dans ses écritures. Il n'est en conséquence pas alloué de dépens. la Cour arrête : I. Le recours est admis, tant pour l'impôt fédéral direct (604 2022 97) que pour l'impôt cantonal (604 2022 98). Partant, la décision sur réclamation du 16 novembre 2022 du Service cantonal des contributions est annulée et la cause renvoyée à celui-ci pour qu'il

procède à une taxation ordinaire complémentaire portant sur l'immeuble du recourant. Il appartiendra également au Service cantonal des contributions d'examiner si les conditions d'un rappel d'impôt relatif à l'impôt à la source dû par l'employeur du recourant pour les mois d'août 2020 à décembre 2020 sont remplies. II. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais, par CHF 800.-, est restituée au recourant. III. Il n'est pas alloué de dépens. IV. 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. Fribourg, le 30 août 2024/msu Le Président La Greffière

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.