

FR_GERICHTE 604 2023 4 vom 29. Juni 2023

FR Kantonsgericht, 2023-06-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_4

FR: FR_GERICHTE 604 2023 4 du 29 juin 2023

IT: FR_GERICHTE 604 2023 4 del 29 giugno 2023

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Quellensteuer

Erwägungen

E. 1

Recevabilité Le recours, remis à la poste le 11 janvier 2023 contre une décision sur réclamation du 14 décembre 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 administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, le recours est recevable.

E. 2

Règles générales

E. 2.1

Les travailleurs sans permis d'établissement qui sont domiciliés ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal sont soumis à un impôt à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante (art. 83 al. 1 LIFD). L'employeur est débiteur de la prestation imposable et, selon l'art. 88 al. 1 LIFD, il a l'obligation de retenir l'impôt dû à l'échéance des prestations en espèces (let. a), de remettre au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu (let. b), et de verser périodiquement les impôts à l'autorité fiscale compétente et d'établir à son intention les relevés y relatifs (let. c). Il est également responsable du paiement de l'impôt à la source (art. 88 al.

E. 2.2

Selon l'art. 10 al. 1 de l'ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (OIS; RS 642.118.2), la personne imposée à la source peut adresser, jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale, une demande écrite de taxation ordinaire ultérieure à l'autorité fiscale compétente. Une fois déposée, une demande ne peut pas être retirée. L'art. 11 OIS mentionne quant à lui que, à la demande des personnes imposées à la source qui versent des contributions d'entretien au sens de l'art. 33, al. 1, let. c, LIFD selon les barèmes A, B, C ou H, l'autorité fiscale peut, pour atténuer les cas de rigueur dans le calcul de l'impôt à la source, accorder les déductions pour enfants jusqu'à hauteur des contributions d'entretien (al. 1). Si les

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 contributions d'entretien ont été prises en compte lors de l'application de l'un de ces barèmes, la taxation ordinaire ultérieure n'est appliquée que si la

personne imposée à la source en fait la demande. Le cas échéant, la taxation ordinaire ultérieure est appliquée jusqu'à la fin de son assujettissement à l'impôt à la source (al. 2).

E. 2.3

Par ailleurs, l'Administration fédérale des contributions a établi, en date du 12 juin 2019, une circulaire no 45 relative à l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs (ci-après : circulaire no 45). A son libellé « 11.3 Taxation ordinaire ultérieure sur demande en cas de résidence en Suisse » la circulaire no 45 mentionne notamment ce qui suit : « Lorsqu'elles en font la demande pour le 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation, les personnes imposées à la source résidant en Suisse dont le revenu annuel n'excède pas CHF 120'000.- sont soumises à une taxation ordinaire ultérieure (voir art. 89a LIFD en relation avec l'art. 10 OIS). Les personnes qui souhaitent se soumettre à une taxation ordinaire ultérieure doivent adresser une demande écrite à l'autorité de taxation compétente. La demande doit être signée; en ce qui concerne les couples mariés, les signatures de l'épouse et de l'époux sont requises. La période fiscale à laquelle se rapporte la demande d'effectuer une taxation ordinaire ultérieure doit être précisée (voir modèle de formulaire, annexe I). Si la demande ne respecte pas les exigences formelles, l'autorité de taxation impartit un délai à la personne soumise à l'imposition à la source (requérante) afin qu'elle puisse se conformer aux exigences. En même temps, son attention est attirée sur le fait que sa demande ne sera pas acceptée si elle n'est pas corrigée dans le délai imparti et, dès lors, que l'impôt retenu à la source sera définitif. Si la personne soumise à l'imposition à la source demande, en respectant la forme et les délais, une taxation ordinaire ultérieure, l'autorité de taxation compétente lui remet un document de déclaration fiscale pour l'année fiscale concernée. Si, malgré sommation, la déclaration n'est pas retournée dûment remplie à l'autorité de taxation, celle-ci notifie une taxation d'office. En outre, la personne soumise à l'imposition à la source pourra être punie d'une amende si elle enfreint une obligation de procédure (voir art. 174 LIFD). Une fois déposée dans le respect des délais et des exigences formelles, une demande de taxation ordinaire ultérieure ne peut pas être retirée. Pour les années suivantes, l'autorité de taxation procède d'office à une taxation ordinaire ultérieure et ce, jusqu'à la fin de l'assujettissement à l'impôt à la source. La demande concerne également l'époux qui vit en ménage commun avec la personne soumise à l'imposition à la source. En cas de divorce ou de séparation en fait ou en droit, les époux sont soumis séparément à la taxation ordinaire ultérieure jusqu'à la fin de leur assujettissement à l'impôt à la source (voir art. 9 al. 4 OIS) ». A son chiffre 11.6 « Nouveau calcul de l'impôt à la source », la circulaire mentionne ce qui suit: « Quel que soit son État de résidence, toute personne imposée à la source peut demander un nouveau calcul de l'impôt à la source avant le 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir art. 137 LIFD). La demande doit exclusivement se référer aux cas suivants : calcul erroné du salaire brut imposé à la source, calcul erroné du revenu déterminant le taux et application du mauvais barème. Lors du nouveau calcul de l'impôt à la source, il n'est pas possible de faire valoir des déductions supplémentaires. Celles-ci doivent être invoquées dans le cadre d'une taxation ordinaire ultérieure, pour autant que les conditions à cet égard soient remplies (voir art. 89a et 99a LIFD). L'autorité fiscale compétente détermine s'il est nécessaire de procéder à une taxation ordinaire ultérieure au lieu d'un nouveau calcul de l'impôt à la source. Un nouveau calcul de l'impôt à la source peut également être effectué d'office par l'autorité fiscale compétente ».

E. 2.4

En droit cantonal harmonisé, l'art. 73b LICD, à l'image de la LIFD (voir également art. 33b LHID), énonce que les personnes imposées à la source en vertu de l'article 71 LICD qui ne remplissent aucune des conditions fixées à l'article 73a al. 1 LICD peuvent, si elles en font la demande, être soumises à une taxation ultérieure selon la procédure ordinaire (al. 1). 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 (al. 3). La taxation ordinaire ultérieure s'applique jusqu'à la fin de l'assujettissement à la source (al. 5). Selon l'art. 12 al. 1 de l'ordonnance cantonale relative à la perception de l'impôt à la source (ordonnance cantonale IS; RSF 631.32), la personne imposée à la source peut adresser, jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale, une demande de taxation ordinaire ultérieure au Service cantonal des contributions au moyen de la formule prévue à cet effet. Une fois déposée, une demande ne peut pas être retirée. L'art. 13 de l'ordonnance cantonale IS mentionne quant à lui que, à la demande des personnes imposées à la source qui versent des contributions d'entretien au sens de l'article 34 al. 1 let. c LICD selon les barèmes A, B, C ou H, le Service cantonal des contributions peut accorder les déductions pour enfant jusqu'à hauteur des contributions d'entretien pour atténuer les cas de rigueur dans le calcul de l'impôt à la source (al. 1). Si les contributions d'entretien ont été prises en compte lors de l'application de l'un de ces barèmes, la taxation ordinaire ultérieure n'est appliquée que si la personne imposée à la source en fait la demande. Le cas échéant, la taxation ordinaire ultérieure est appliquée jusqu'à la fin de son assujettissement à l'impôt à la source (al. 2). En présence de règles similaires, le raisonnement et les conclusions qui suivent sont appliqués tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

E. 3

Discussion sur le cas particulier

E. 3.1

En l'espèce, il ressort du dossier de la cause que le recourant a déposé le 21 février 2022 sa demande de correction de barème de l'impôt à la source pour la période fiscale 2021, selon le formulaire officiel. Au bas de ce dernier, il a expliqué ce qui suit : « Ils n'ont pas tenu compte dans mon barème que j'ai deux enfants alors que je suis divorcé et que j'envoie une pension alimentaire mensuelle de CHF 700.- ». Par ailleurs, il a notamment joint en annexe une copie des versements qu'il a effectués de janvier 2021 à décembre 2021 d'un montant mensuel de CHF 700.-. Par décision du 7 septembre 2022, le Service cantonal des contributions a accepté de modifier l'impôt à la source en prenant en considération le barème A0, sur un revenu imposable de CHF 71'570.65 et un taux de 12.7%. Il ne s'est toutefois pas prononcé sur la demande du recourant quant à la prise en compte des pensions alimentaires versées. S'agissant de la contestation du recourant à ce sujet, le Service cantonal des contributions, dans sa décision sur réclamation du 14 décembre 2022, n'est pas entré en matière sur ce grief au motif qu'aucune demande de taxation ordinaire ultérieure n'a été déposée dans les délais et dans la bonne forme.

E. 3.2

Le raisonnement de l'autorité intimée ne peut pas être suivi pour les motifs exposés ci-dessous.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 Comme le relève le Service cantonal des contributions, la circulaire no 45 – dont l'applicabilité n'est pas contestée par les parties – indique effectivement à son chiffre 11.6 qu'il n'est pas possible de faire valoir les déductions supplémentaires dans le cadre d'une demande du nouveau calcul de l'impôt à la source. Toutefois, il ressort également du même chiffre de la circulaire n° 45 que, dans les cas où une demande de nouveau calcul de l'impôt à la source lui est soumise, l'autorité fiscale détermine s'il est nécessaire de procéder à une taxation ordinaire ultérieure au lieu d'un nouveau calcul de l'impôt à la source. Or, en l'espèce, la demande de correction de l'impôt à la source a été déposée dans le délai échéant au 31 mars 2022 et le recourant a sollicité, par le biais du même formulaire, la déduction des pensions alimentaires qu'il avait versées en 2021, annexant les justificatifs idoines. Dans ces conditions, conformément à la règle posée par la circulaire n° 45, le Service cantonal des contributions aurait dû examiner la nécessité de procéder à une taxation ordinaire ultérieure. A tout le moins, si le Service cantonal des contributions estimait que le recourant devait procéder par le biais de la formule officielle au sens de l'art. 12 de l'ordonnance cantonale de l'IS, il aurait dû impartir un délai au recourant pour se conformer aux exigences formelles d'une telle procédure de taxation (au sens du chiffre 11.3 de la circulaire no 45). A cela s'ajoute encore que, compte tenu du cas d'espèce, il appartenait également au Service cantonal des contributions d'analyser l'opportunité d'appliquer les art. 11 OIS et 13 de l'ordonnance cantonale IS. La situation du recourant imposait en effet d'examiner l'applicabilité du règlement des cas de rigueur dans le cadre de l'imposition à la source.

E. 4

Sort du recours Le recours est admis. La décision sur réclamation du 14 décembre 2022 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il analyse l'opportunité d'appliquer le règlement des cas de rigueur ou la procédure de taxation ordinaire ultérieure au regard des éléments de revenus du recourant.

E. 5

Frais et dépens

E. 5.1

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 effectuée par le recourant de CHF 800.- lui sera remboursée.

E. 5.2

Il n'est pas alloué de dépens, le recourant n'étant pas représenté.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 la Cour arrête : I. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 14 décembre 2022 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il analyse l'opportunité d'appliquer le règlement des cas de rigueur ou la procédure de taxation ordinaire ultérieure au regard des éléments de revenus du recourant. II. Il n'est pas perçu de frais de justice. III. L'avance de frais de CHF

800.- est restituée au recourant. IV. Il n'est pas alloué de dépens. V. 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 29 juin 2023/mma Le Président La Greffière

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