

# FR\_GERICHTE 604 2024 151 vom 25. Juni 2025

FR Kantonsgericht, 2025-06-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2024\\_151](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_151)

FR: FR\_GERICHTE 604 2024 151 du 25 juin 2025

IT: FR\_GERICHTE 604 2024 151 del 25 giugno 2025

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Quellensteuer

## Erwägungen

### E. 11

juillet 2024, une attestation pour cette période fiscale a été établie à l'attention du recourant. Par courriel du 19 août 2024 adressé au Service cantonal des contributions (ci-après: SCC), le recourant a demandé une « révision exceptionnelle » du calcul de « l'impôt sur les revenus 2023 ». B. Par décision du 27 août 2024, le SCC a déclaré irrecevable la demande du recourant, au motif que celle-ci avait été faite hors délai, soit après le 31 mars 2024. Le 23 septembre 2024, le recourant a formé réclamation à l'encontre de la décision précitée. Il a précisé avoir été impliqué dans une procédure judiciaire avec son employeur en Suisse. Cette situation avait considérablement compliqué sa gestion administrative et financière, l'empêchant de corriger sa déclaration dans les délais impartis. A l'appui de sa réclamation, il a fait parvenir divers documents, notamment un « tableau des frais déductibles » et des « factures des frais dépensés et justificatifs de déplacement ». Par décision sur réclamation du 30 septembre 2024, le SCC a rejeté la réclamation, confirmant que la demande de correction de taxation était tardive et, dès lors, irrecevable. C. Le 2 décembre 2024, le recourant interjette recours à l'encontre de la décision sur réclamation auprès de la Cour de céans, concluant implicitement à son annulation. Il expose que, bien que sa demande soit parvenue hors délai, il souhaitait exposer les circonstances relatives à cette demande. En particulier, il avait été confronté à un licenciement abusif dès le premier trimestre 2024, suivi d'un burn-out et d'une dépression. Cette situation avait impacté sa capacité à gérer ses obligations administratives. En outre, la procédure judiciaire relative au licenciement était chronophage et émotionnellement éprouvante. Le 9 décembre 2024, la SCC transmet le dossier de la cause, indique ne pas avoir d'observation à formuler et renvoie à la décision sur réclamation. Par correspondance du 19 décembre 2024, le Tribunal cantonal relève que le recours semble tardif. Un délai est imparti aux parties pour donner des précisions s'agissant de l'envoi et de la réception de la décision attaquée. Le 24 décembre 2024, le SCC indique que le recourant avait fait parvenir en date du 28 octobre 2024 une contestation de la décision sur réclamation du 30 septembre 2024. Le jour même, il lui avait été indiqué qu'il devait adresser son recours au Tribunal cantonal. Sur la base de ces nouveaux éléments, le 7 janvier 2025, le Tribunal constate que le recourant avait fait parvenir dans le délai de recours une contestation adressée au SCC à l'encontre de la décision sur réclamation. Il y avait dès lors lieu de considérer cette contestation comme un recours, lequel avait été interjeté en temps utile.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 Le 21 mars 2025, le recourant indique ne pas pouvoir payer l'avance de frais requise. Il sollicite dès lors que le bénéfice de l'assistance judiciaire

partiel lui soit accordé (604 2025 41). Le 12 mai 2025, le SCC indique ne rien avoir à ajouter sur le recours et renvoie à la décision attaquée. D. Il sera fait état du détail des arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions, pour autant que cela soit utile à la solution du litige. en droit 1. Recevabilité Conformément à l'art. 133 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), applicable par analogie à la procédure de recours selon l'art. 140 al. 4 LIFD, le délai de recours est considéré comme respecté lorsque le recours a été remis à une autorité incompétente ou à un office de poste suisse le dernier jour ouvrable du délai au plus tard (voir également art. 28 al. 2 du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative [CPJA; RSF 150.1]). En l'espèce, le recourant a remis au SCC, le 28 octobre 2024, une contestation de la décision sur réclamation du 30 septembre 2024. Ainsi, le délai de recours doit être considéré comme respecté. Pour le surplus, le recours respecte les formes prévues aux art. 140 ss LIFD, 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) et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable. 2. Règles relatives à l'impôt à la source 2.1. Les travailleurs sans permis d'établissement qui sont domiciliés ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, de même que les travailleurs domiciliés à l'étranger qui exercent une activité lucrative dépendante en Suisse, sont soumis à un impôt à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante (art. 83 al. 1 et 91 al. 1 LIFD; 71 et 80 LICD). Le système de l'impôt à la source est très différent de celui de l'impôt ordinaire sur le revenu et la fortune. Ce dernier se fonde en effet sur une procédure de taxation mixte, alors que le premier est basé sur le principe de l'auto-taxation. La procédure relative aux impôts à la source tient compte de cette particularité. La retenue de l'impôt à la source implique une substitution fiscale; c'est le débiteur de la prestation imposable - à savoir l'employeur du contribuable - qui a les obligations formelles et matérielles liées au rapport juridique d'impôt, à la place du contribuable (PEDROLI in Commentaire romand LIFD, 2e éd. 2017, art. 88 n. 1). Le débiteur de la prestation imposable a en particulier l'obligation de retenir l'impôt dû à l'échéance des prestations en espèces (art. 88 al. 1 let. a LIFD et 76 al. 1 let. b LICD) et de remettre au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu (art. 88 al. 1 let. b LIFD et 76 al. 1 let. d LICD). L'attestation remise par le débiteur de la prestation au contribuable a pour but de renseigner celui-ci sur le montant de la retenue d'impôt et de lui permettre, en cas de contestation, d'exiger que l'autorité de taxation rende une décision

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement selon l'art. 137 al. 1 LIFD (PEDROLI, art. 88 n. 6). 2.2. L'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) calcule le montant de l'impôt retenu à la source sur la base des barèmes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le montant de la retenue tient compte des frais professionnels et des primes d'assurance sous forme de forfaits, ainsi que des déductions pour les charges de famille du contribuable. L'AFC publie le montant des différents forfaits (art. 85 al. 1 et 2 LIFD). Si un travailleur veut faire valoir des déductions qui ne sont pas prises en compte par le barème de l'impôt à la source ou uniquement de manière forfaitaire, il peut, dans la mesure où il remplit les conditions requises, demander l'application d'une taxation ordinaire ultérieure à l'autorité de taxation compétente (voir art. 89a, 99a LIFD, 73b et 87a LICD; Circulaire n. 45 de l'AFC du 12 juin 2019, Imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs [ci-après: circulaire AFC], n. 10.1 et les références). La demande doit avoir été déposée au plus tard le

31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée. A défaut d'une taxation ordinaire ultérieure sur demande, l'impôt à la source se substitue à l'impôt fédéral direct sur le revenu de l'activité lucrative perçu selon la procédure ordinaire. Aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est accordée (art. 89a al. 3 et 4 LIFD et 73b al. 3 et 4 LICD).

Indépendamment des conditions relatives à la taxation ordinaire ultérieure sur demande, 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 sur la base des art. 137 LIFD et 171 LICD. Selon ces dispositions, le contribuable peut, jusqu'au 31 mars, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement s'il conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation (let. a) ou si l'employeur ne lui a pas remis l'attestation (let. b). Lors du nouveau calcul de l'impôt à la source, il n'est toutefois pas possible de faire valoir des déductions supplémentaires (Circulaire AFC, n. 11.6) 2.3. Dans sa jurisprudence rendue avant l'entrée en vigueur des art. 89a et 99a LIFD relatifs à la taxation ordinaire ultérieure sur demande, le Tribunal fédéral a conclu que l'art. 137 LIFD devait être interprété en ce sens qu'après l'échéance du délai à fin mars, il n'était plus possible de soulever des contestations relatives à l'assujettissement fiscal, mais que demeurait la possibilité de critiquer la somme de la retenue d'impôt, et cela soit en faveur du fisc, soit en faveur du contribuable. Du moment que selon l'art. 138 al. 1 LIFD, le fisc avait la faculté d'exiger de manière simplifiée, même après l'échéance du délai, le paiement des impôts à la source insuffisamment retenus, on devait reconnaître la même faculté en faveur du contribuable (ATF 135 II 274 consid. 5.4). En revanche, il a considéré que cette jurisprudence selon laquelle le contribuable taxé à la source pouvait encore, après l'échéance du délai au 31 mars, se plaindre de l'étendue de son assujettissement, ne pouvait s'appliquer telle quelle au contribuable qui sollicitait l'octroi de déductions supplémentaires. La situation du contribuable qui se prévalait de déductions supplémentaires était en effet plus proche de celle d'un contribuable qui faisait l'objet d'une taxation ordinaire que de celle du contribuable taxé à la source en application des seuls barèmes applicables. Ainsi, contrairement au contribuable qui était victime d'une erreur de barème ou de taux d'imposition de son employeur, dont il ne pouvait pas s'apercevoir sans autres, le contribuable qui omettait de faire valoir des déductions supplémentaires dans le délai imparti se rendait coupable d'une violation de ses obligations de diligence. Il devait donc en supporter les conséquences. Dans ces

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 circonstances, il n'était ainsi pas justifié d'accorder au contribuable imposé à la source qui voulait faire valoir des déductions supplémentaires un délai plus long, car cela revenait à créer une inégalité de traitement avec les contribuables imposés selon la procédure ordinaire, qui ne pouvaient faire valoir leurs déductions que jusqu'à l'échéance du délai de réclamation. Il appartenait par conséquent au contribuable de faire preuve de diligence et de déposer sa demande dans le délai prévu par l'art. 137 LIFD. A défaut, il était forclos (arrêt TF 2C\_684/2012 du 5 mars 2013 consid. 5.4 et les références). 3. Règles relatives à la restitution du délai 3.1. Selon les art. 119 al. 1 LIFD et 150 al. 1 LICD, les délais fixés par ces lois ne peuvent pas être prolongés. Aux termes de l'art. 133 al. 3 LIFD, passé le délai de 30 jours, une réclamation n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les 30 jours après la fin de l'empêchement. Dans le même sens l'art. 150 al. 3 LICD prévoit qu'un délai inobservé est restitué si le contribuable exécute l'acte omis dans les 30 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. 3.2. Selon la jurisprudence relative à la restitution d'un délai, il faut entendre, par empêchement non fautif, non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable. L'empêchement ne doit pas avoir été prévisible et doit être de nature telle que le respect du délai aurait exigé la prise de dispositions que l'on peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé (arrêt TF 9C\_304/2023 du 21 février 2024 consid. 6.2.1 et la référence). La maladie ou l'accident peuvent, à titre d'exemples, être considérés comme un empêchement non fautif et, par conséquent, permettre une restitution d'un délai, s'ils mettent la partie recourante ou son représentant légal objectivement ou subjectivement dans l'impossibilité d'agir par soi-même ou de charger une tierce personne d'agir en son nom dans le délai (arrêt TF 2C\_287/2022 du 4 mai 2022 consid. 5.1). Une incapacité de travail pour cause de maladie, sans autre précision sur la nature et la gravité de celle-ci, ne suffit pas encore pour admettre que la partie requérante aurait été empêchée d'agir. Aussi, la maladie doit être établie par des attestations médicales pertinentes, la seule allégation d'un état de santé déficient ou d'une incapacité de travail n'étant pas suffisante pour établir un empêchement d'agir (arrêt TF 6B\_1289/2023 du 22 février 2023 consid. 13 et les références) 4. Discussion 4.1. Il ressort du dossier que, le 19 août 2024, le recourant a adressé un courriel au SCC indiquant que « suite à [l']appel téléphonique », il souhaitait « faire une demande de révision exceptionnelle du calcul de l'impôt sur les revenus 2023 ». Il indiquait que, « s'agissant d'un premier contrat salarié en Suisse », il n'était « pas au fait de toutes les obligations fiscales ». Plus tard, dans le cadre de sa réclamation, il a transmis plusieurs documents, notamment les « preuves de paiement des impôts à la source », les « justificatifs de revenus pour l'année 2023 », le « tableau de calcul des frais

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 déductibles », les « factures des frais dépensés et justificatifs de déplacement », ainsi que les « preuves de procédure judiciaire en cours ». Quand bien même les motifs de la demande du recourant ne ressortaient pas directement du courriel du 19 août 2024, les compléments apportés ultérieurement indiquent que celui-ci entendait faire valoir des déductions supplémentaires. Or, comme il a été exposé ci-avant, de telles déductions supplémentaires doivent être sollicitées dans le cadre d'une demande de taxation ordinaire ultérieure, laquelle doit être introduite jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée (ci-avant: consid. 2.2). Au vu des nouvelles dispositions relatives à la taxation ordinaire ultérieure sur demande et de la jurisprudence antérieure du Tribunal fédéral (ci-avant: consid. 2.2 et 2.3), ce délai doit être appliqué de manière stricte. Ainsi, de la même manière qu'un contribuable faisant l'objet d'une taxation ordinaire, il appartenait au recourant, conformément à son devoir de diligence, de déposer sa demande de déductions supplémentaires dans le délai. Il convient dès lors de retenir, avec le SCC, que la demande du recourant adressée le 19 août 2024 est tardive. 4.2. Cela étant, il reste encore à déterminer si le recourant pouvait bénéficier d'une restitution de délai. Dans son recours, il indique avoir été confronté à un licenciement abusif dès le premier trimestre de 2024, suivi d'un burn-out et d'une dépression. Cette situation avait considérablement impacté sa capacité à gérer ses obligations administratives. Il avait été impliqué dans une procédure judiciaire avec son ex-employeur pour faire valoir ses droits, démarche chronophage et émotionnellement éprouvante. En parallèle, il devait gérer les aspects administratifs, commerciaux et financiers de son entreprise individuelle pour subvenir à ses besoins. A l'appui de ses déclarations, il produit un certificat médical du 26 janvier 2024

attestant qu'il nécessitait un arrêt de travail du 23 janvier 2024 au mois de septembre 2024. Même si le certificat médical produit indique que le recourant était atteint dans sa santé, il ne suffit toutefois pas, en tant que tel, pour admettre qu'il a été empêché d'agir. En particulier, rien n'indique que l'atteinte à la santé alléguée empêchait le recourant de charger une tierce personne d'agir en son nom dans le délai. Par ailleurs, la procédure en lien avec son licenciement, de même que les aspects administratifs, commerciaux et financiers de son entreprise, ne constituent pas non plus un tel empêchement. Par conséquent, une restitution du délai ne peut être accordée. 5. Sort du recours Au vu de tout ce qui précède, le recours est rejeté et la décision sur réclamation du 30 septembre 2024 confirmée. 6. Assistance judiciaire partielle (604 2025 41) 6.1. Le recourant a requis le bénéfice de l'assistance judiciaire, dans le sens d'une dispense de l'obligation de fournir une avance de frais et du paiement des frais de procédure. 6.2. Aux termes de l'art. 142 CPJA, a droit à l'assistance judiciaire la partie qui ne dispose pas des ressources suffisantes pour supporter les frais d'une procédure sans s'exposer à la privation des choses nécessaires à son existence et à celle de sa famille (al. 1). L'assistance n'est pas accordée lorsque la procédure paraît d'emblée vouée à l'échec pour un plaideur raisonnable (al. 2).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 L'assistance est retirée lorsque les conditions de son octroi disparaissent en cours de procédure (al. 3). S'agissant du contenu de l'assistance judiciaire, celle-ci comprend notamment, pour le bénéficiaire, la dispense totale ou partielle des frais de procédure et de l'obligation de fournir une avance de frais ou des sûretés (art. 143 al. 1 CPJA). 6.3. En l'espèce, il ressort des documents produits par le recourant qu'il ne dispose pas des ressources suffisantes pour supporter les frais d'une procédure sans s'exposer à la privation des choses nécessaires à son existence. Par ailleurs, vu la jurisprudence du Tribunal fédéral admettant la recevabilité de certaines demandes déposées après le 31 mars (ci-avant: consid. 2.3), la présente procédure ne paraissait pas d'emblée vouée à l'échec pour un plaideur raisonnable. Il s'ensuit que la requête d'assistance judiciaire partielle déposée pour la procédure de recours est admise. 7. Frais de procédure Finalement, les frais de procédure, fixés CHF 800.-, sont mis à la charge du recourant qui succombe. Ils ne sont toutefois pas prélevés, compte tenu de l'assistance judiciaire partielle accordée. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 la Cour arrête : I. Le recours (604 2024 151) est rejeté. II. La requête d'assistance judiciaire partielle (604 2025 41) est admise. III. Les frais de procédure, fixés à CHF 800.-, sont mis à la charge du recourant. Ils ne sont toutefois pas prélevés en raison de l'assistance judiciaire partielle octroyée. 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. 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). Si le bénéficiaire de l'assistance judiciaire revient à meilleure fortune ou s'il est démontré que son état d'indigence n'existait pas, la collectivité publique peut, dans les dix ans dès la clôture de la procédure, exiger de lui le remboursement de ses prestations (art. 145b al. 3 CPJA). Fribourg, le 25 juin 2025/anm Le Président La Greffière

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