



**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

604 2023 106

Arrêt du 27 mai 2024

Cour fiscale

Composition

Président :

Marc Sugnaux

Juges :

Dina Beti, Daniela Kiener

Greffière :

Angélique Marro

Parties

A. _____ SA, recourante,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt à la source – responsabilité du débiteur d'impôt

Recours du 18 octobre 2023 contre la décision sur réclamation du 4 octobre 2023 concernant l'impôt à la source de la période fiscale 2022

considérant en fait

A. La société A. _____ SA (ci-après: la recourante) a son siège à B. _____ (canton de Fribourg). Pour la période fiscale 2022, elle a retenu l'impôt à la source concernant l'employé C. _____ (ci-après: l'employé) selon le barème C3, applicable aux couples mariés avec trois enfants, soit un montant de CHF 864.50.

B. Par avis de taxation du 3 juillet 2023 concernant la période fiscale 2022, le Service cantonal des contributions (ci-après: SCC) a fixé l'impôt à la source dû par la recourante pour son employé à CHF 1'914.25, dont à déduire CHF 19.15 de commission de perception, pour un solde de CHF 1'895.10. La taxation précitée a été effectuée selon le barème A0, applicable aux personnes seules sans enfant à charge.

Par décision sur réclamation du 4 octobre 2023, le SCC a rejeté la réclamation de la recourante du 12 juillet 2023, confirmant que le barème A0 était applicable au cas d'espèce.

C. Le 18 octobre 2023, la recourante interjette recours à l'encontre de la décision précitée. En substance, elle fait valoir que l'employé avait indiqué être marié lors de son engagement, alors qu'en réalité il était séparé. Ainsi, elle soutient qu'elle ne peut pas être tenue responsable des fausses déclarations de ce dernier. Elle requiert que le SCC se retourne directement contre cet employé.

Le 8 novembre 2023, la recourante verse une avance de frais d'un montant de CHF 500.-.

Le 5 décembre 2023, le SCC transmet ses observations, concluant au rejet du recours et à la confirmation de la décision querellée.

en droit

1.

Recevabilité

Le recours, remis à la poste le 18 octobre 2023 contre une décision sur réclamation du 4 octobre 2023, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140ss de la loi fédérale 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 79ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1).

Partant, dans la mesure où il porte sur le montant de l'impôt à la source dû par la recourante, débitrice des prestations imposables pour la période fiscale 2022, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, étant précisé qu'il n'y a pas lieu de distinguer, en matière d'imposition à la source, comme l'exige la jurisprudence en matière d'impôt direct ordinaire, l'examen de l'impôt fédéral direct de celui de l'impôt cantonal et communal harmonisé (arrêt TF 2C_1017/2015 du 9 mars 2017 consid. 1.1).

2.

Règles relatives à la perception de 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 sont soumis à un impôt à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante (art. 83 al. 1 LIFD).

L'impôt à la source se substitue à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire (art. 99 LIFD; 33b LHID; 73b LICD). La retenue comprend par conséquent les impôts fédéral, cantonal et communal (cf. art. 33 al. 1 LHID; 73 al. 1 LICD).

2.2. Les cantons établissent leurs barèmes d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (dans le canton de Fribourg, cf. ordonnance du 9 décembre 2020 relative à la perception de l'impôt à la source [ordonnance cantonale IS; RSF 631.32]). Les barèmes fédéraux, que l'Administration fédérale des contributions établit d'après les taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 85 al. 1 LIFD), sont ensuite incorporés aux barèmes cantonaux (art. 85 al. 5 LIFD).

2.3. Selon l'art. 1 let. a de l'ordonnance cantonale IS, le barème A0 est appliqué aux personnes célibataires, divorcées, séparées judiciairement ou de fait ou veuves, qui ne vivent pas en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses.

Le barème C est applicable aux couples mariés vivant en ménage commun, dont les deux conjoints exercent une activité lucrative (art. 1 al. 1 let. c ordonnance cantonale IS). Le barème C varie en fonction du nombre d'enfants à charge (C3 correspondant à un couple avec trois enfants).

2.4. 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 en une fois par le débiteur de la prestation imposable, à savoir l'employeur du contribuable lorsqu'il concerne le revenu du travail. Le débiteur de la prestation imposable a l'obligation de retenir l'impôt dû, de remettre au contribuable un relevé ou une attestation et de verser périodiquement les impôts à l'autorité fiscale compétente (art. 88 LIFD; 37 LHID; 76 LICD; arrêt TF 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 6.1 et les références).

2.5. 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. Le droit du débiteur de se retourner contre le contribuable est réservé (art. 138 al. 1 LIFD; 49 al. 3 LHID; 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 (arrêt TF 9C_689/2022 du 12 avril 2023 consid.5.3).

3.

Règles relatives à la responsabilité du débiteur de l'impôt

3.1. Le débiteur de la prestation imposable est responsable du paiement de l'impôt à la source (art. 88 al. 3 LIFD; 37 al. 1 LHID; 76 al. 3 LICD). En contrepartie, il reçoit une commission de perception (art. 88 al. 4 LIFD; 37 al. 3 LHID; 76 al. 4 LICD).

La responsabilité du débiteur de la prestation imposable est objective et inclut également les fautes ou informations erronées de la part du contribuable, ainsi que des tiers. Il incombe donc au débiteur de la prestation imposable d'établir la situation personnelle du contribuable, de vérifier les informations obtenues et de déterminer si ce dernier est soumis à un impôt à la source. S'il omet de retenir l'impôt à la source en se fiant aux indications erronées du contribuable, le débiteur de la prestation imposable peut être appelé à procéder à un versement complémentaire afin de s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu et ce, même si son rapport de travail avec le contribuable a pris fin (Circulaire n° 45 de l'Administration fédérale des contributions, n. 9.1).

La nécessité de prévoir une responsabilité causale est déterminée par le système même, car l'encaissement de l'impôt serait empêché, surtout si les contribuables n'ont pas de domicile ou séjour en Suisse, puisque la Suisse n'est liée à aucun Etat étranger par une convention d'entraide judiciaire pour l'exécution des prétentions de droit public. Une limitation de la responsabilité est toutefois admise lorsque le débiteur de la prestation imposable a renoncé à la retenue d'impôt sur la base d'un renseignement contraignant de l'autorité fiscale. La LIFD ne prévoit donc pas une responsabilité solidaire du contribuable (CR LIFD-PEDROLI, 2^e éd. 2017, art. 88 n. 10 s.).

3.2. Dans le système d'imposition à la source, le débiteur de la prestation imposable a donc les obligations formelles et matérielles liées au rapport juridique d'impôt à la place du contribuable. La doctrine parle à cet égard de substitution fiscale. La substitution est dite cumulative du point de vue formel, car le contribuable reste soumis à l'obligation de collaborer et de fournir des renseignements selon l'article 136 LIFD. Du point de vue matériel, la substitution était, sous l'ancien droit, au niveau de l'impôt fédéral, dite privative ou exclusive, en ce sens que le contribuable n'assumait aucune responsabilité solidaire (arrêt TF 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 6.1 et les références).

Depuis le 1^{er} janvier 2021, l'art. 138 al. 3 LIFD a cependant introduit une responsabilité subsidiaire du contribuable 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. Une disposition analogue se trouve dans le droit cantonal (art. 172 al. 3 LICD).

Les art. 138 al. 3 LIFD et 172 al. 3 LICD instituent ainsi un nouveau dispositif de rattrapage destiné à assurer le recouvrement de l'impôt. En principe, le débiteur de la prestation imposable doit décompter l'impôt à la source et le verser à l'autorité de taxation. C'est pourquoi les impôts à la source qui n'ont pas été retenus ou l'ont été dans une mesure insuffisante doivent être recouverts auprès du débiteur de la prestation imposable. Dans certains cas, par exemple en cas de faillite, il n'est cependant pas possible de recouvrer l'impôt à la source auprès du débiteur de la prestation imposable (Message du Conseil fédéral concernant la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative [FF 2015 625], p. 653).

4.

Discussion

4.1. En l'espèce, le SCC a taxé l'employé de la recourante selon le barème A0, alors que celle-ci avait opéré des retenues sur le salaire de cet employé selon le barème C3.

La recourante explique que, lors de son engagement, cet employé avait indiqué être marié, raison pour laquelle elle avait opéré les retenues selon le barème C. Elle mentionne qu'elle ne peut pas être tenue responsable des fausses déclarations de son employé et qu'il appartient à ce dernier d'en assumer les conséquences. Ainsi, elle requiert que le SCC se tourne directement vers cet employé.

4.2. Comme déjà exposé, le débiteur de la prestation imposable, soit en l'espèce la recourante, est responsable du paiement de l'impôt à la source. Il s'agit d'une responsabilité objective qui n'est pas liée à une faute du débiteur et qui inclut également les fautes ou informations erronées de la part du contribuable (ci-avant: consid. 3.1). Dès lors, le fait que la recourante ait appliqué le barème C en se fondant de bonne foi sur des informations erronées données par son employé n'est pas déterminant.

Le seul fait que l'employé était séparé de fait et ne vivait pas en ménage commun avec des enfants, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante, justifiait l'application du barème A0 (ci-avant: consid. 2.3). La question de la responsabilité interne de l'employé vis-à-vis de la recourante pour les fausses informations transmises, ne peut ainsi pas être traitée dans le cadre du présent recours et doit, cas échéant, faire l'objet d'une procédure séparée.

Dans ces circonstances, puisque la retenue opérée par la recourante était insuffisante, la condition pour exiger le paiement complémentaire au sens des art. 138 al. 1 LIFD et 172 al. 1 LICD était remplie (ci-avant: consid. 2.5).

Par ailleurs, il n'existe aucune impossibilité de recouvrer le montant de l'impôt auprès de la recourante, de sorte que les art. 138 al. 3 LIFD et 172 al. 3 LICD ne sont pas applicables (ci-avant: consid. 3.2).

Au vu de ce qui précède, le SCC était fondé à exiger le paiement complémentaire de l'impôt qui n'avait pas été retenu.

Le recours doit par conséquent être rejeté et la décision sur réclamation du 4 octobre 2023 confirmée.

5.

Frais de justice

Selon les art. 144 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure de recours doivent être mis à la charge de la partie qui succombe.

En l'espèce, des frais de procédure, fixés au montant de CHF 500.-, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. Ils sont prélevés sur l'avance de frais effectuée.

Il n'est pas alloué de dépens à la recourante qui succombe et qui n'est pas représentée.

la Cour arrête :

- I. Le recours est rejeté.
Partant, la décision sur réclamation du 4 octobre 2023 est confirmée.
- II. Des frais de procédure de CHF 500.- sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais de CHF 500.- qu'elle a versée.
- 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.

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 27 mai 2024/anm

Le Président

La Greffière