

# FR\_GERICHTE 604 2020 87 vom 28. Juni 2021

FR Kantonsgericht, 2021-06-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2020\\_87](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_87)

FR: FR\_GERICHTE 604 2020 87 du 28 juin 2021

IT: FR\_GERICHTE 604 2020 87 del 28 giugno 2021

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 0

550'400 TOTAL 28'324 Impôt fédéral direct Taux Impôt 555'400 Barème : personnes mariées ou familles monoparentale 10.5585% 58'114.00 Réduction (impôt annuel entier, art. 38 LIFD) 80.0000% -46'491.20 550'400 TOTAL 11'622.80 Sous une rubrique "Remarque", le Service cantonal des contributions a précisé ce qui suit : " H. \_\_\_\_\_ : Lacune de prévoyance 343'197 / . charges sociales -19'956 323'241 Le montant d'impôt diffère de la simulation communiquée le 13.2.2020. Il tient compte du fait qu'une autre prestation en capital a été versée en 2018 ; les deux prestations sont additionnées pour la détermination du taux d'imposition". B. Le 6 mars 2020, les époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont formé réclamation par l'intermédiaire de leur fiduciaire. Ils ont fait valoir que l'indemnité de départ de CHF 648'000.- constituait un versement de capitaux provenant d'une institution de prévoyance au sens de l'art. 17 al. 2 de la loi sur l'impôt fédéral direct et 18 al. 2 de la loi sur les impôts cantonaux. Ils ont précisé que lors de la restructuration de la direction de l'entreprise en 2018, l'employeur de B. \_\_\_\_\_ lui a proposé de partir en retraite anticipée et de lui verser une indemnité de fin des rapports de travail de CHF 648'000.- couvrant la lacune future de prévoyance occasionnée par la retraite anticipée. Ils ont expliqué comment se composait le montant de CHF 648'000.-. Par décision du 20 septembre 2020, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a rappelé que selon la circulaire n°1 du 3 octobre 2002 de l'Administration fédérale des contributions, le versement d'une indemnité par l'employeur en cas de cessation de l'activité lucrative avant l'âge donnant droit à une retraite représente un revenu acquis en compensation, et que le caractère de prévoyance peut être reconnu pour les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur à trois conditions qui ont été respectées dans le cas d'espèce. Il a indiqué que le litige portait sur la manière de déterminer la lacune en question, et que celle-ci doit correspondre à la différence entre l'avoir de prévoyance du salarié au moment de la sortie de l'institution de prévoyance et l'avoir de prévoyance qui aurait pu être accumulé aux mêmes conditions jusqu'à l'âge de la retraite, ce qu'il estime avoir respecté dans le cas du réclamant sur la base de l'avoir de prévoyance selon le certificat d'assurance établi au 1er septembre 2018 et la projection d'avoir présentée par la caisse de pension. C. Par acte du 28 octobre 2020, les époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_, toujours représentés par leur fiduciaire, ont interjeté recours en maintenant leurs conclusions. Le recourant expose qu'il était au bénéfice de deux plans de prévoyance auprès de son employeur, le premier auprès de la caisse

Tribunal cantonal TC Page 4 de 11 604 2020 87/88 de pension de D. \_\_\_\_\_ (prévoyance obligatoire et surobligatoire gérée par I. \_\_\_\_\_) prévoyant une rente dès la retraite, et le deuxième auprès de J. \_\_\_\_\_ (plan bel-étage) prévoyant un capital au moment de la retraite. Il conteste la décision de l'autorité intimée s'agissant du plan de prévoyance auprès de D. \_\_\_\_\_ en soulignant que le montant de la lacune de prévoyance attesté par I. \_\_\_\_\_ dans le cadre du financement de sa retraite anticipée s'élève à CHF 581'136.-. Il correspond à un versement de CHF 580'859.- pour la delta-rente ainsi qu'un versement de CHF 277.- pour le capital décès supplémentaire. L'avance de frais fixée à CHF 7'700.- par ordonnance du 2 novembre 2020 a été versée dans le délai imparti. Dans ses observations déposées le 9 décembre 2020, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Pour l'essentiel, il maintient qu'il a déterminé la lacune de prévoyance conformément à la jurisprudence fédérale et ne s'en est écarté que pour tenir compte des intérêts réalisés sur l'avoir de prévoyance comme le prévoit la pratique de la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI). Une copie de cette détermination a été communiquée aux recourants pour information le

#### **E. 14**

décembre 2020. L'Administration fédérale des contributions a déposé sa détermination sur le recours le 20 avril 2021 et conclut à son rejet. Elle rappelle que l'art. 17 al. 2 LIFD appelle une interprétation prudente dans la mesure où il constitue non seulement une exception au principe d'imposition ordinaire des revenus issus d'un rapport de travail, mais également une exception dans le cadre de la prévoyance dès lors qu'elle offre à l'employeur la possibilité de détourner les principes ancrés dans la LPP par le versement de prestations individuelles destinées à augmenter la prévoyance de l'employé sans lien avec le régime de prévoyance collectif de l'entreprise. Elle observe qu'une interprétation mesurée est d'autant plus justifiée que les indemnités versées par l'employeur en cas de cessation prématurée des rapports de travail peuvent revêtir de multiples raisons. Une copie de cette détermination a été communiquée le 26 avril 2021 aux recourants, lesquels ont maintenu leur recours. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit Procédure 1. Le recours, posté le 28 octobre 2020, contre une décision sur réclamation du 29 septembre 2020, 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 ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 604 2020 87/88 Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2020 87) 2. 2.1. Aux termes de l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont ainsi imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD). L'impôt sur le revenu est en principe calculé

selon le barème de l'art. 36 LIFD ; les cas particuliers sont réglés aux art. 37 et 38 LIFD. L'art. 17 al. 2 LIFD dispose que les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et les versements de capitaux analogues versés par l'employeur sont imposables d'après les dispositions de l'art. 38 LIFD. Il en va de même des prestations en capital selon l'art. 22 LIFD, ainsi que des sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé qui sont imposées séparément ; elles sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier (art. 38 al. 1 LIFD). L'impôt est fixé pour l'année fiscale au cours de laquelle ces revenus ont été acquis (art. 38 al. 1bis LIFD) ; il est calculé sur la base de taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l'art. 36, al. 1, 2 et 2bis première phrase (art. 38 al. 2 LIFD). 2.2. L'imposition séparée des autres revenus, des prestations en capital au sens de l'art. 38 LIFD et des versements de capitaux au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD casse la progression du taux ce qui, combiné à la réduction de 80% du montant de l'impôt, entraîne un double privilège. Le but de l'art. 38 LIFD est de privilégier la prévoyance pour des raisons sociales en lui apportant des capitaux pour compenser les effets de l'âge, de façon à permettre le maintien du niveau de vie du bénéficiaire (art. 1 al. 1 LPP) conformément au mandat constitutionnel ancré à l'art. 113 al. 2 let. a Cst. féd. (LAFFELY MAILLARD, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 38 n. 1 et arrêt TF 2C\_158/2013 du 26 août 2013 = RDAF 2014 II 203, consid. 3.2). Le champ d'application de la disposition s'étend aux prestations en capital provenant de la prévoyance au sens large du terme qui comprend non seulement les prestations régies par l'art. 22 LIFD (soit celles provenant de l'assurance sociale AVS/AI (1er pilier), de la prévoyance professionnelle (2e pilier), de la prévoyance individuelle liée (3e pilier A), d'assurances de rente viagère de la prévoyance individuelle libre (3e pilier B) et de rentes viagères conclues entre particuliers), mais encore les prestations de l'employeur ayant un caractère de prévoyance au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD et les prestations versées en cas de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé selon l'art. 23 let. a ou 23 let. b LIFD (LAFFELY MAILLARD, art. 38 n. 3). 2.3. Dans sa circulaire n° 1 du 3 octobre 2002 intitulée "Les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur" (ci-après : la circulaire n°1), l'Administration fédérale des contributions a énoncé des critères visant en particulier à établir quand une prestation en capital versée lors de la cessation des rapports de service revêt le caractère de prévoyance (voir art. 17 al. 2 LIFD) et quand elle constitue au contraire un revenu acquis en compensation (voir art. 23 let. a ou c LIFD).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 604 2020 87/88 Sous le titre "3.2 Versements de capitaux analogues effectués par l'employeur (indemnités de départ ayant un caractère de prévoyance ; art. 17 al. 2 LIFD)", la circulaire no 1 expose que les indemnités de départ ont un caractère de prévoyance lorsqu'elles sont destinées exclusivement et irrévocablement à atténuer les conséquences financières découlant des risques liés à la vieillesse, à l'invalidité et au décès. Y sont assimilables, par exemple, les indemnités accordées bénévolement par l'employeur au salarié pour lui permettre de combler les lacunes de sa prévoyance professionnelle résultant de la cessation prématurée d'activité. Les principes découlant du droit de la prévoyance doivent être pris en compte lors du calcul. L'indemnité doit être similaire aux prestations LPP et servir objectivement à assurer de façon adéquate au destinataire le maintien de son niveau de vie habituel lors de la réalisation du cas de prévoyance (âge, décès, invalidité). Cette appréciation repose sur une vision d'avenir au moment de la naissance du droit ou du versement de la prestation. Elle doit par conséquent

être faite au préalable. La circulaire no 1 énonce encore trois conditions qui doivent être remplies cumulativement pour que des versements de capitaux analogues effectués par l'employeur, au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD, puissent être considérés sur le plan fiscal comme des prestations de prévoyance : - la personne contribuable quitte l'entreprise alors qu'elle a 55 ans révolus ; - l'activité lucrative (principale) est définitivement abandonnée ou doit l'être ; - une lacune dans la prévoyance découle du départ de l'entreprise et de son institution de prévoyance. Elle doit être déterminée par l'institution de prévoyance. Au surplus, seules les lacunes portant sur les cotisations ordinaires de l'employeur et du salarié pour la période s'étendant entre la sortie de l'institution de prévoyance et le moment de l'âge ordinaire de la retraite, fondées sur le salaire assuré précédemment, peuvent être prises en considération. Une lacune déjà existante lors de la sortie de l'institution de prévoyance n'entre pas en ligne de compte dans le calcul. Pour les indemnités de sortie de l'employeur, il faut par conséquent déterminer dans chaque cas quelle est la part nécessaire pour couvrir les lacunes liées au départ prématuré de l'entreprise. 2.4 Le Tribunal fédéral a repris cette définition de la lacune de prévoyance et a par ailleurs rappelé qu'une telle lacune est supposée exister s'il est probable que les prestations de retraite des 1er et 2e piliers ensemble seront inférieures à 60 % du dernier salaire perçu (voir arrêt TF 2C\_86/2017 du 26 septembre 2017 consid. 2.3.2). Se référant à la circulaire n°1, il a rappelé que seules les lacunes portant sur les cotisations ordinaires de l'employeur et du salarié pour la période s'étendant entre la sortie de l'institution de prévoyance et le moment de l'âge ordinaire de la retraite, fondées sur le salaire assuré précédemment, peuvent être prises en considération. Il a également précisé que le texte de la circulaire n°1 ne constitue cependant qu'une directive administrative, sans force de loi, ne liant ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration; la circulaire n° 1 ne saurait ainsi être appliquée à la lettre et ne dispense pas les autorités de tenir compte des circonstances du cas d'espèce (ATF 145 II 2 consid. 4.3 et références citées). La lacune "future" ne saurait être déterminée de manière abstraite ; elle ne peut qu'être fixée en référence à une lacune effective au sein de l'institution de prévoyance de l'employé qui cesse prématurément ses rapports de travail. A cet égard, la méthode de calcul prévue par la circulaire n°1 paraît effectivement trop absolue et mérite d'être nuancée en fonction du cas d'espèce. La lacune "future" correspond au moins, en fonction des paramètres de calcul propre à la caisse de pension, à la différence entre l'avoir de prévoyance du salarié au moment de la sortie de l'institution de prévoyance et l'avoir de prévoyance qui aurait pu être accumulé, aux mêmes conditions, jusqu'à

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 604 2020 87/88 l'âge de la retraite selon le règlement de prévoyance (circulaire n°1) ou le contrat de travail, si l'activité lucrative était convenue jusqu'à 70 ans avec poursuite de l'affiliation auprès de l'institution de prévoyance, en application de l'art. 33b de la loi du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (RS 831.40; LPP) entré en vigueur le 1er janvier 2011 (LAFFELY MAILLARD, art. 17 n. 32). 2.5. Dans un arrêt du 5 mai 2006, la Cour fiscale a notamment admis l'existence d'une lacune de prévoyance dans le cas d'un licenciement en raison d'une restructuration ayant donné lieu au versement d'une indemnité dans le cadre d'un plan social. Elle s'est fondée sur une attestation faisant état d'un montant de CHF 316'588.- correspondant à la valeur actuarielle au 1er septembre 2005 de la différence entre la rente de retraite complète si la relation de travail avait duré jusqu'à 65 ans et la rente de retraite anticipée à 55 ans. Elle a admis que ce montant représentait à tout le moins un ordre de grandeur de la lacune de prévoyance subie par la recourante du fait de la résiliation des rapports de travail avant l'âge de la retraite, en cas de non reprise d'une activité lucrative. Et

dans la mesure où cette lacune s'avérait environ cinq fois supérieure à la prestation en capital versée (CHF 63'000.-), la Cour fiscale a considéré que celle-ci pouvait objectivement servir à compenser partiellement celle-là (arrêt TA FR 4F 2005 9/10 consid. 3c et références citées, publié in RFJ 2006 p. 53, RDAF 2006 II 309 et sur à l'adresse <http://www.fr.ch/pj/tc>, sommaire no 19 sous le no 28). En cas de prise de la retraite anticipée ensuite de restructuration (art. 1i de l'ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 18 avril 1984 (RS 831.441.1 ; OPP 2), qui implique en général un départ forcé de l'entreprise, il convient d'admettre que l'indemnité versée par l'employeur revêt un caractère de prévoyance à concurrence de la valeur actuarielle de la différence entre la rente de retraite anticipée perçue et la rente de retraite complète qui aurait été versée à l'âge de la retraite si l'activité avait été poursuivie, aux mêmes conditions, jusqu'à cette date (dans le même sens arrêt TC FR [précité] publié in RDAF 2006 II 309, consid. 4c). Au vu de l'égalité de traitement, même en l'absence de plan social et en cas de licenciement individuel, la compensation de ce différentiel par l'employeur est susceptible de relever de la prévoyance eu égard aux circonstances du cas d'espèce en cas de la prise de la retraite anticipée avec des prestations de prévoyance réduites par rapport à celles que l'employé aurait pu obtenir s'il avait pu poursuivre son activité jusqu'à l'âge de la retraite aux mêmes conditions (LAFFELY MAILLARD, art. 17 n. 32).

2.6. Dans la mesure où le mode d'imposition privilégié prévu à l'art. 17 al. 2 LIFD a pour effet de diminuer la dette fiscale du contribuable qui s'en prévaut, il appartient en l'occurrence aux recourants d'apporter la preuve que les conditions d'application de cette norme sont remplies et, en cas d'échec de cette preuve, d'en supporter les conséquences (Revue fiscale 54 p. 118, consid. 9a, p. 127 ; ATF 121 II 257, consid. 4c/aa).

3. 3.1. Les recourants ont détaillé le montant du plan de prévoyance auprès de D. \_\_\_\_\_ de CHF 581'136.- comme il suit : "Concrètement, la caisse de pension de D. \_\_\_\_\_ a procédé au calcul de la rente totale qui aurait été due [...] au 1er décembre 2021, soit à l'âge terme à 100%, pour un montant de CHF 132'846.-. Elle a également procédé au même calcul au 1er septembre 2018, soit pour un montant de CHF 103'253.-. La delta-rente au 1er septembre 2018 s'élève ainsi à CHF 29'593.-. La caisse de pension a alors appliqué le taux de conversion surobligatoire au 1er septembre 2018 à l'âge de 61.09 ans, soit 5.0947%. Le coût de financement de la delta-rente s'élève ainsi bel et bien à CHF 580'859.-. Preuves : décompte pour la retraite au 1er décembre 2021

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 604 2020 87/88 (pièce 5), décompte pour la retraite anticipée au 1er septembre 2018 (pièce 6). Il convient d'ajouter le financement du capital-décès décroissant sur trois ans, représentant 300% de la rente annuelle de vieillesse, soit CHF 88'779.- (3 x CHF 29'593.-). Le taux de capitalisation pour un homme de 61.09 ans s'élève à 0.00312%. Le coût de financement de ce capital décès est dès lors de CHF 277.-. Le coût total du financement, pour la delta-rente et le capital-décès, s'élève ainsi bel et bien à CHF 581'136.-". Ils reprochent en substance à l'autorité intimée d'avoir substitué son propre calcul à celui de la caisse de pension de D. \_\_\_\_\_ en se basant sur une "approche statique" dès lors qu'elle a retenu un montant de CHF 323'741.- (CHF 924'538.- moins CHF 601'797.-) comme indemnité de départ au sens fiscal au lieu de CHF 648'000.-. Ils font valoir que, s'agissant de la lacune dans les rentes versées par la caisse de pension de D. \_\_\_\_\_, c'est bien la valeur actuarielle au 1er septembre 2018 de la différence entre la rente de retraite complète si la relation de travail avait duré jusqu'à 65 ans et la rente de retraite anticipée au 1er septembre 2018 qui doit être prise en compte, conformément à la doctrine et à la jurisprudence. C'est pourquoi, ils estiment que le montant de CHF 648'000.-

doit être entièrement taxé avec les prestations en capital 2018, la lacune future de prévoyance dûment établie et attestée par les caisses de pensions et assurances concernées figurant en tant qu'indemnité de départ de CHF 648'000.- sous le chiffre 4 du certificat de salaire du recourant. Selon eux, seul un montant de CHF 276'538.05 (CHF 924'538.- selon chiffre 11 du certificat de salaire [CHF 187'453.60 de salaire, CHF 525.- de rabais, CHF 160'934.- de bonus, CHF 648'000.- d'indemnités de départ, CHF 18'403.- de droits de participation moins CHF 59'037.65 de cotisations AVS/AI/APG/AC/AANP et CHF 31'739.70 de cotisations au 2e pilier] moins CHF 648'000.- selon ch. 4 du certificat de salaire) doit figurer au code 1.110 de la taxation concernant l'impôt cantonal 2018 et l'impôt fédéral direct 2018. 3.2. En l'espèce, seul est litigieux le montant de la lacune de prévoyance, les autres conditions liées à l'âge et à la cessation d'activité n'étant pas mises en cause. Cela étant, les attestations produites au dossier ont permis à l'autorité intimée de déterminer la part de la prestation en capital de CHF 648'000.- pour laquelle l'autorité intimée a admis un caractère de prévoyance. Cette part de l'indemnité en cause, taxée à hauteur de CHF 323'241.-, a été établie de la manière suivante : - F.\_\_\_\_\_ (contrat no ggg) : CHF 92'267.- constitué, selon les attestations de K.\_\_\_\_\_ de L.\_\_\_\_\_ SA des 21 avril et 21 mai 2018 (pièces 7 et 8 du mémoire de recours) par la différence entre l'état du capital épargne au 31 décembre 2018 de CHF 236'710.- et celui du capital vieillesse prévisionnel à l'âge de 65 ans le 1er décembre 2021 de CHF 321'382.-, somme à laquelle l'autorité intimée a ajouté les CHF 9'015.- de cotisations dues pendant trois mois, soit au total CHF 93'687.-. - D.\_\_\_\_\_ (contrat no eee) : CHF 249'510.- constitué, selon l'attestation de la caisse de pension de D.\_\_\_\_\_ du 5 mars 2019, par la différence entre l'avoir de vieillesse au 1er septembre 2018 de CHF 1'872'126.- et celui au 1er décembre 2021 de CHF 2'121'636.-. - Après déduction des charges sociales de CHF 19'956.-, le montant de la lacune de prévoyance de CHF 343'197.- a été taxé à hauteur de CHF 323'241.-. Comme pour le contrat no ggg auprès de K.\_\_\_\_\_ de L.\_\_\_\_\_ SA pour lequel les recourants ne mettent pas en cause la méthode de calcul de la lacune de prévoyance, c'est la différence entre les avoir de vieillesse aux 1er septembre 2018 et au décembre 2021 pour le contrat no eee auprès

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 604 2020 87/88 de D.\_\_\_\_\_ qui a servi de base à la fixation de la lacune de prévoyance admissible par CHF 249'510.- (voir OBERHÄNSLI, Prévoyance professionnelle: les nouveautés 2016 et le thème particulier des indemnités de départ, TREX 2016 éd. 5/16, p. 3). Les recourants n'exposent d'ailleurs pas pour quelle raison l'autorité intimée devrait calculer différemment la lacune de prévoyance selon qu'il s'agit du contrat no ggg ou du contrat no eee, et l'on ne voit pas que cela se justifierait quand bien même le recourant invoque avoir pris une préretraite en raison d'une restructuration. La Cour se rallie au point de vue de l'Administration fédérale des contributions laquelle, se basant sur le document intitulé "Offre de retraite" de D.\_\_\_\_\_ du 29 novembre 2017 (plus ancien que celui du 5 mars 2019 retenu par l'autorité intimée), a relevé ce qui suit : "la lacune future admissible n'est ainsi que de CHF 244'633.- (et non CHF 581'136.- compte tenu d'un différentiel de rente multiplié par un taux de conversion). On arrive à un résultat très proche si on se base sur les documents "eee - D.\_\_\_\_\_ - Retraite anticipée au 01.09.2018 / Retraite au 01.12.2021" qui indiquent un avoir vieillesse de CHF 1'872'126.- au 1er septembre 2018 et de CHF 2'121'636 au 1er janvier 2021. Dans ce cas, la lacune future admissible sera de CHF 249'510.-. A cette lacune future doit encore être ajouté le montant de la lacune de CHF 92'267.75 du plan "bel étage". Au final, le SCC-FR ayant admis une lacune de CHF 343'197.-, soit un montant à peine plus important que ce qui préconisé dans

la circulaire n° 1 de l'AFC, nous estimons que le recours doit être intégralement rejeté et la décision sur réclamation du SCC-FR confirmée." L'on ajoutera par ailleurs que l'indemnité de départ en cause n'est pas comparable à celle traitée par la Cour fiscale dans l'affaire 4F 2005 9/10 précitée, laquelle ne couvrait environ qu'un cinquième de la lacune de prévoyance (voir consid. 4c). Eu égard à ces circonstances différentes de celle du cas du recourant et malgré la déclaration de son employeur du 20 février 2018 selon qui la direction a dû être restructurée et qui indique - lui-même et non pas son institution de prévoyance - que le montant de l'indemnité versée "couvre la lacune future de prévoyance", il ne se justifie pas d'appliquer la méthode préconisée en présence d'une restructuration. C'est bien la règle selon laquelle la lacune de prévoyance doit porter sur les cotisations ordinaires de l'employeur et du salarié pour la période s'étendant entre la sortie de l'institution de prévoyance et le moment de l'âge ordinaire de la retraite, fondées sur le salaire assuré précédemment (méthode de la circulaire n°1), qui doit s'appliquer comme le soutient l'autorité intimée. Cette dernière a retenu à juste titre que la lacune de prévoyance correspondait à la différence entre les avoirs de vieillesse au 1er septembre 2018 et au 1er décembre 2021 dès lors que cette différence est constituée des cotisations en question, le solde de l'indemnité de départ étant ajouté aux autres revenus soumis à l'impôt ordinaire. Le recourant évoque d'autre part le fait qu'un collègue de M. \_\_\_\_\_, N. \_\_\_\_\_, directeur du département actuariat et réassurance, a été mis au même régime en même temps, le fisc de M. \_\_\_\_\_ ayant accepté le principe de la compensation intégrale des lacunes futures de prévoyance. Il convient de rappeler toutefois que les cantons ne sont pas liés par la pratique des autres cantons (voir notamment arrêt TF 2C\_73/2019 du 9 octobre 2020 consid. 4.4). C'est donc en vain que le recourant cite le cas de son collègue imposé dans le canton de M. \_\_\_\_\_. 4. 4.1. Le recours est rejeté. 4.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 604 2020 87/88 indemnités en matière de juridiction administrative: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 2'000.- et de les compenser avec l'avance de frais. Impôt cantonal (604 2020 88) 5. 5.1. En droit cantonal, les art. 17 al. 1 LICD (voir aussi art. 7 al. 1 LHID) prévoyant l'imposition de tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, et l'art. 18 al. 1 LIFD relatif au produit de l'activité lucrative dépendante ont un contenu identique aux art. 16 al. 1 et 17 al. 1 LIFD. L'impôt sur le revenu est en principe calculé selon le barème de l'art. 37 LICD ; les cas particuliers sont réglés aux art. 38 et 39 LICD (voir art. 11 al. 2 et 3 LHID). L'art. 18 al. 2 LICD prévoit une imposition séparée pour les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et les versements de capitaux analogues versés par l'employeur sont imposables qui sont imposables d'après les dispositions de l'article 39 LICD. Il en est de même pour les prestations en capital selon l'art. 23 LICD, ainsi que les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé qui sont elles aussi imposées séparément ; elles sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier (art. 39 al. 1 LICD). Toutes les prestations en capital acquises pendant la même année civile sont additionnées (art. 38 al. 4 LICD) ; l'impôt se monte à : a) 2 % pour les premiers 40'000 francs ; b) 3 % pour les prochains 40'000 francs ; c) 4 % pour les prochains 50'000 francs ; d) 5 % pour les

prochains 60'000 francs ; e) 6 % pour tous les autres montants (art. 39 al. 2 LICD). Une déduction de 5000 francs est accordée sur les prestations en capital versées à des personnes mariées vivant en ménage commun ou à des contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien (art. 39 al. 2bis LICD). Les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et les versements de capitaux analogues versés par l'employeur sont imposables d'après les dispositions de l'art. 39 (art. 18 al. 2 LICD). 5.2. En présence de règles similaires (droit harmonisé à l'exception de l'art. 39 LICD dont le barème demeure de la compétence cantonale en vertu de l'art. 1 al. 3 LHID), les considérants développés ci-dessus peuvent être transposés en droit cantonal s'agissant du montant de la lacune de prévoyance. Celle-ci sera imposée séparément des autres revenus selon le barème de l'art. 39 al. 1 LICD. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, le recours formé en droit cantonal est mal fondé. 6. 6.1. Le recours doit en conséquence également être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal. 6.2 Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 604 2020 87/88 En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 2'000.- et de compenser les frais avec l'avance de frais déposée. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2020 87)

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