

# **NE\_GERICHTE CDP.2012.157 vom 18. Januar 2013**

NE Tribunal cantonal, 2013-01-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2012.157](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2012.157)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2012.157 du 18 janvier 2013

IT: NE\_GERICHTE CDP.2012.157 del 18 gennaio 2013

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

a) L'article 129 Cst. féd. prévoit que la Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (al. 1). L'harmonisation s'étend notamment à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt (al. 2). Selon l'article 1 LHID, la loi désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes en vertu desquels la législation cantonale les établit (al. 1). Lorsqu'aucune réglementation particulière n'est prévue, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal. Restent en particulier de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôts (al. 3). Certains auteurs considèrent que la LHID ne concerne que les impôts directs et ne s'applique dès lors pas aux impôts cantonaux sur les successions et donations (cf. notamment Oberson, *Droit fiscal suisse*, 2012, ch. 15, p. 21 s.). Toutefois, si ladite loi ne concerne effectivement que les impôts directs il y a lieu de relever, d'une part, que la nature de l'impôt sur les successions et donations est controversée (cf. notamment Rivier, *L'impôt sur les successions et les donations : ses caractéristiques, sa nature et son champ d'application* (I), in : *StR* 1996, p. 149, spécialement, p. 150 et les références citées [ci-après : *StR* 1996 (I)] ) et, d'autre part, que l'article

### **E. 7**

al. 4 let. c LHID et 27 let. a LCdir, l'octroi d'un droit d'habitation constitué à titre gratuit ne pouvait être soumis à l'impôt sur le revenu, seul l'impôt sur les successions ou les donations pouvant être perçu. Se référant aux critères posés par le Tribunal fédéral en matière de legs destinés à rémunérer un travail fourni (ATF 107 Ia 168 p. 170), le Tribunal administratif a en outre précisé qu'en présence d'un rapport contractuel, l'octroi d'un droit d'habitation pouvait ne pas avoir un caractère gratuit. Le fait déterminant n'était à cet égard pas que le de cujus eut motivé le legs par des années de collaboration, l'élément décisif était de savoir si le légataire aurait pu obtenir un salaire des héritiers pour le cas où le défunt ne lui aurait rien légué ( *StR* 1996 (II), p. 234 et 235; arrêt non publié du TA du 09.06.2009 [TA.2004.138] cons. 4a ). b) L'impôt sur les successions et donations frappe l'enrichissement lié à l'acquisition, à titre universel ou particulier mais à titre gratuit, entre vifs ou à cause de mort, d'un patrimoine ou d'un élément de patrimoine ( Rivier, op. cit., p. 522). Selon l'article 1 LSucc, le canton perçoit, conformément à la présente loi, un impôt sur les biens dévolus par succession et par donation entre vifs. Est en particulier exonérée des impôts, pour les biens qui lui sont dévolus, la personne bénéficiaire de dispositions pour cause de mort, autre que les enfants et leurs descendants ou les parents, jusqu'à concurrence

de 10'000 francs (art. 9 al. 1 let. d LSucc ). Cette exonération n'est pas effectuée lorsque la disposition en faveur du bénéficiaire excède le montant de 10'000 francs (art. 9 al. 2 LSucc). L'article 17 al. 1 LSucc prévoit que lorsque le testateur ou le donateur a disposé de l'usufruit de ses biens ou de certains de ceux-ci en faveur d'une personne en laissant la nue-propriété de ces mêmes biens à une autre personne, chacun des bénéficiaires doit l'impôt sur la valeur nette actuelle de la libéralité dont il est l'objet, valeur calculée conformément aux tables de probabilités de vie généralement admise en Suisse, en matière d'assurance. Cette disposition est également applicable, par analogie, en cas de legs ou de donation d'une rente viagère, ou d'un droit d'usage ou d'habitation (al. 2). Selon l'article 23 al. 3 LSucc l'impôt dû à l'Etat est, pour les bénéficiaires sans degré de parenté avec le défunt ou le donateur , de 45 % sur la part dévolue. 3. a) En l'espèce, feu M. a quitté son emploi pour le 31 juillet 2006, son salaire lui ayant été versé jusqu'à cette date. La recourante semble soutenir que la prénommée, entrée au service du bureau d'architecture du défunt en qualité de secrétaire le 1 er janvier 1985, a occupé le logement faisant l'objet de l'article 8 du pacte successoral du 4 avril 1995 avant le décès du de cujus, à savoir à compter du terme de ses rapports de travail, voire antérieurement. Elle fait ainsi valoir que le droit d'habitation existait depuis plusieurs années déjà au moment du décès, le 15 novembre 2010, de X. Si en l'état du dossier, il n'est pas possible d'affirmer que la mise à disposition de l'appartement en cause – qui selon la recourante était effective mi-2006 – était liée au contrat de travail conclu entre M. et le bureau d'architecture du de cujus, rien ne permet toutefois de l'écartier. Il n'est dès lors pas exclu, au vu des pièces en main du tribunal, que l'on puisse considérer que le contrat de travail conclu entre le défunt et feu M. comprenait une part de rémunération sous forme de revenus versés ainsi qu'un droit d'habitation gratuit à vie. De même, on ne saurait écartier que ledit droit ait pu résulter d'une obligation contractuelle, soit que le legs pouvait avoir été fait en vue de remplir une obligation posthume de verser un salaire, voire dans un objectif de prévoyance générale. Dans ces conditions, la Cour de céans estime que l'intimé aurait dû procéder à une instruction complémentaire. Les déclarations d'impôt de feu M. pour la période 2006-2010, voire pour la période 2002-2006, auraient vraisemblablement permis de déterminer si le droit d'habitation datait – comme le soutient la recourante – de plusieurs années et s'il était octroyé en sus du versement du revenu, par exemple dans un but de prévoyance. La recourante aurait peut-être également pu donner des renseignements s'agissant du fait de savoir depuis quand feu M. occupait le logement faisant l'objet de l'article 8 du pacte successoral du 4 avril 1995, cas échéant, si cette dernière s'acquittait d'un loyer pour la mise à disposition dudit appartement, ainsi qu'indiquer les modalités de paiement de l'éventuel loyer, plus spécifiquement quel en était le montant et durant quelle période il aurait été versé. Sur ces points, les décomptes de gérance pour la période 2006-2010, voire pour celle allant de 2002 à 2006, auraient sans doute permis d'apporter des précisions utiles, afin de déterminer si le droit d'habitation ici en cause devait ou non être traité comme résultant d'une obligation contractuelle, soit comme un revenu lié au contrat de travail. Pour ces motifs, il y a lieu d'annuler la décision entreprise et de renvoyer la cause à l'intimé pour instruction complémentaire au sens précité. Une fois en possession de tous les éléments pertinents, l'OIIIS sera en mesure, en fonction de l'ensemble des circonstances, de déterminer si la prestation en faveur de feu M. a été faite à cause de mort ou au titre de rémunération salariale. La Cour de céans entend préciser que si l'instruction complémentaire devait permettre de considérer que le droit d'habitation ne pouvait être soumis à l'impôt sur le revenu, il devrait automatiquement ("effet miroir" précité; cf. cons. 2a ci-avant) être soumis à l'impôt sur les successions et

donations, sans exonération possible. En effet, l'article

## **E. 9**

al. 1 let. d LSucc prévoit que la personne bénéficiaire de dispositions pour cause de mort, autres que les enfants et leurs descendants ou les parents, est exonérée des impôts, pour les biens qui lui sont dévolus, uniquement jusqu'à concurrence de 10'000 francs. Cette exonération ne pourrait, cas échéant, pas être effectuée ici, dès lors que la disposition en faveur de feu M. excédait ledit montant. b) Si l'instruction complémentaire devait en revanche permettre de considérer que le droit d'habitation devait être soumis à l'impôt sur le revenu, il y aurait lieu de tenir compte de ce qui suit, afin de répondre au grief de la recourante, selon lequel la prestation en faveur de feu M. aurait présenté les caractéristiques lui permettant, selon l'article 17 al. 2 LIFD, d'être soumise à l'imposition au taux de l'article 38 al. 2 LIFD, respectivement au niveau cantonal au taux de l'article 42 LCdir. Aux termes de l'article 17 al. 2 LIFD, 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'article 38 LIFD, qui prescrit à son alinéa 2 que l'impôt dû sur les prestations en capital provenant de la prévoyance est calculé sur la base de taux équivalant au cinquième des barèmes inscrits à l'article 214 al. 1 et 2 LIFD. Selon la jurisprudence, on entend par "versement de capitaux analogue" des prestations qui servent objectivement à atténuer la restriction probable du train de vie habituel du salarié ou de ses survivants ou causée par la vieillesse, l'invalidité ou le décès. C'est donc la prestation qui est "analogue", quand elle est versée à l'occasion d'indemnités en capital d'institutions de prévoyance, à savoir généralement lorsque survient un cas de prévoyance (à savoir lors du départ à la retraite, de l'invalidité ou du décès du salarié), mais aussi en cas de résiliation anticipée des rapports de travail (arrêt du TF du 19.08.2010 [2C\_538/2009] cons. 4 et les références citées; Ledergerber/Lazzarini, L'indemnité en capital versée par l'employeur, in : TREX - L'expert fiduciaire 2012, p. 276 ss). Pour pouvoir être considérés sur le plan fiscal comme des prestations de prévoyance, les versements de capitaux analogues versés par l'employeur au sens de l'article 17 al. 2 LIFD doivent en particulier viser à combler une lacune dans la prévoyance découlant du départ de l'entreprise et de son institution de prévoyance. 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 (circulaire no 1 de l'Administration fédérale des contributions du 03.10.2002, in : Archives 71, p. 541, spécialement, p. 543; arrêt du TF du 19.08.2010 [2C\_538/2009] cons. 6.2; Ledergerber/Lazzarini, op. cit., p. 276 ss; cf. également arrêt du Tribunal cantonal vaudois du 23.07.2009 [FI.2008.0116] cons. 3ad et 3cb). Relevons encore que certains versements de capitaux ne revêtent pas un caractère de prévoyance, tel est notamment le cas des primes de fidélité pour longs rapports de service (arrêt du TF du 19.08.2010 [2C\_538/2009] cons. 3.3 et les références citées; Archives 71, p. 541, spécialement, p. 545). L'article 42 LCdir, qui règle au niveau cantonal le calcul de l'impôt sur les prestations en capital provenant de la prévoyance, renvoie quant à cette notion à l'article 25 LCdir. Conformément à cette disposition, sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité, ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le

remboursement des versements, primes et cotisations (al. 1). Sont notamment considérées comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle les prestations des caisses de prévoyance, des assurances d'épargne et de groupe, ainsi que des polices de libre passage (al. 2). Au vu de ce qui précède, force est d'admettre qu'indépendamment du fait de savoir si la notion de versements de capitaux de l'article 17 al. 2 LIFD exclut ou non les prestations autres qu'en espèces, on ne saurait considérer le droit d'habitation accordé à feu M. comme un "versement de capitaux analogue" au sens de cette disposition. D'une part, la prestation en cause ne vise pas à combler une lacune de prévoyance future, soit une lacune 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, mais une prétendue lacune déjà existante lors de la sortie de l'institution de prévoyance. Sur ce point, la recourante admet elle-même que c'était au regard de la longueur des rapports de service que l'avoir de vieillesse LPP aurait été insuffisant pour assurer une prévoyance convenable à feu M. et non compte tenu d'une quelconque lacune de cotisations suite à une cessation anticipée des relations de travail. D'autre part, la volonté du de cujus semblait être, au vu du pacte successoral du 4 avril 1995, d'indemniser feu M. pour les longs et loyaux rapports de service et non de compenser une éventuelle perte dans sa prévoyance professionnelle. Enfin, le droit d'habitation accordé à feu M. ne saurait pas non plus être considéré comme un revenu provenant de la prévoyance au sens au de l'article 25 LCdir . Le grief de la recourante, tendant à ce que la prestation en faveur de feu M. soit imposée en application de l'article 38 LIFD , respectivement de la disposition cantonale correspondante, s'avère ainsi mal fondé. 4. Il suit de ce qui précède que le recours doit être admis et la décision sur réclamation du 16 avril 2012 annulée, de même que la taxation provisoire du 27 octobre 2011 de l'impôt sur les successions et les donations entre vifs de X. pour le droit d'habitation conféré à feu M. La cause est renvoyée à l'intimé pour instruction complémentaire et nouvelle décision au sens des considérants. Vu l'issue du litige, il ne se justifie pas de percevoir des frais pour la présente procédure de recours (art. 47 al. 2 LPJA). L'avance de frais effectuée par la recourante lui sera restituée. Celle-ci a droit à des dépens, à la charge de l'intimé (art. 48 al. 1 LPJA). Lesdits dépens doivent être définis dans les limites prévues par le décret du 6 novembre 2012 fixant le tarif des frais, des émoluments de chancellerie et des dépens en matière civile, pénale et administrative ( TFrais , entré en vigueur le 01.01.2013 et applicable à toutes les causes pendantes devant les autorités à son entrée en vigueur [art. 71]), soit en particulier en fonction du résultat obtenu (art. 60 al. 2 TFrais). Le mandataire de la recourante n'ayant pas déposé de mémoire d'honoraires et des frais (art. 66 al. 1 TFrais), la présente autorité fixera en conséquent les dépens sur la base du dossier (art. 66 al. 2 TFrais). L'activité déployée par le mandataire peut être évaluée à quelque 5 heures. Eu égard au tarif usuellement appliqué par la Cour de céans, de l'ordre de 250 francs de l'heure (CHF 1'250), des débours à raison de 10 % des honoraires (CHF 125, art. 65 TFrais) et de la TVA (au taux de 8 %, les activités ayant été déployées après le 01.01.2011, soit CHF 110), l'indemnité de dépens est fixée à 1'485 francs, débours et TVA compris.