

# **NE\_GERICHTE CDP.2022.134 vom 3. Februar 2023**

NE Tribunal cantonal, 2023-02-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2022.134](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2022.134)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2022.134 du 3 février 2023

IT: NE\_GERICHTE CDP.2022.134 del 3 febbraio 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1**

a) Conformément à l'article 145 al. 2 LIFD, les articles 140 à 144 LIFD s'appliquent par analogie aux recours déposés en matière d'impôt fédéral direct devant la Cour de droit public. Selon l'article 140 al. 1 LIFD, le délai de recours est de 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée. La LIFD ne connaît pas, à l'opposé de ce que prévoit le droit de procédure cantonale (arrêt de la Cour de céans du 28.11.2011 [ CDP.2011.32 ] cons. 4b et les références), une période de suspension des délais durant les fêtes, en dépit du défaut d'harmonisation des solutions fédérale et cantonale auquel cette situation aboutit (cf. arrêts du TF du 28.06.2011 [2C\_628/2010] cons. 3, non publié in ATF 137 II 353 mais in RDAF 2011 II 405 et les références citées). La décision querellée a été envoyée à la recourante par courrier recommandé le 6 avril 2022 et a été reçue, selon les déclarations de cette dernière, le 7 avril 2022. Le délai de recours, en tant qu'il concernait l'impôt fédéral direct, arrivait ainsi à échéance le samedi 7 mai 2022, reporté au jour ouvrable suivant (09.05.2022). Posté le 10 mai 2022, le recours est tardif pour l'impôt fédéral direct 2019 et donc irrecevable. b) Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours en tant qu'il porte sur les impôts directs cantonal et communal 2019 est recevable.

### **E. 2**

Bien que le droit fédéral ne soit pas concerné par la présente procédure, il y sera fait référence dans les considérants qui suivent à mesure que, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, la doctrine et la jurisprudence afférentes à l'impôt fédéral direct peuvent s'appliquer à des fins d'harmonisation fiscale.

### **E. 3**

En droit fédéral comme en droit cantonal, jusqu'au 31 décembre 2018, les gains de loterie ou d'opérations analogues de plus de 1'000 francs étaient assujettis à l'impôt anticipé (art. 7 et 13 let. c LIA) et imposés au titre de revenus (art. 23 let. e LIFD et 26 let. e LCDir ). Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, à la suite de l'entrée en vigueur de la LJAr, le traitement fiscal des gains issus des jeux d'argent a subi plusieurs modifications. Les articles 23 let. e LIFD (RO 2018, p. 5149) et 26 let. e LCDir ont été expressément abrogés et les gains suivants ne sont plus soumis à l'impôt sur le revenu : les gains provenant des jeux de casino exploités dans les maisons de jeu et autorisés par la LJAr, si ces gains ne sont pas issus d'une activité lucrative indépendante (art. 24 let. i LIFD, 27 let. i LCDir ) ; les gains unitaires jusqu'à concurrence de 1 million de francs issus de jeux de grande envergure autorisés par la LJAr et de la participation à des jeux de casino online autorisés par la LJAr (art. 24 let. i bis LIFD dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31.12.2022, art. 27 let. i bis LCDir ) ; les gains provenant d'un jeu de petite envergure autorisé par la LJAr (art. 24 let. i ter LIFD ; 27 let. i

ter LCDir) ; les gains unitaires jusqu'à concurrence de 1'000 francs provenant d'un jeu d'adresse ou d'une loterie destinés à promouvoir les ventes non soumis à la LJA (art. 24 let. j LIFD ; 27 let. j LCDir). Les montants ci-dessus sont des franchises, c'est-à-dire que l'imposition commence uniquement dès le premier franc supérieur à la franchise. L'extension de l'exonération à tous les jeux d'argent autorisés – jusqu'au 31 décembre 2018, seuls les gains réalisés dans les maisons de jeu étaient intégralement exonérés – avait pour but de supprimer l'inégalité de traitement entre les joueurs et la distorsion de concurrence entre ces types de jeux, ainsi que de maintenir la compétitivité des exploitants de jeux suisses (cf. Message concernant la loi fédérale sur les jeux d'argent du 21.10.2015, FF 15.069, p. 7638, 7749, 7650 et 7765). Les dispositions transitoires relatives à la LJA visent à garantir la sécurité du droit au moment du passage à la nouvelle législation ainsi que la continuité de l'exploitation (art. 140 ss LJA). Elles ne traitent pas de la question de la rétroactivité de l'exonération fiscale.

#### **E. 4**

a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; art.

#### **E. 7**

al. 1 LHID; art. 20 al. 1 LCDir).

b) Dans le système fiscal suisse, l'annualisation des revenus pour fixer le taux de l'impôt se présente comme un principe généralement admis pour l'imposition des revenus à caractère périodique soumis à un taux progressif, comme en témoignent en particulier l'article 15 LHID, l'article 40 LIFD (art. 114 LCDir) et l'article 2 al. 1 de l'ordonnance du 14 août 2013 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct (RS 642.117.1). La règle de l'annualisation des revenus est destinée à garantir le respect des principes constitutionnels de l'égalité de traitement entre contribuables et de l'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst. féd.). Le principe de la capacité contributive exige en effet que chaque contribuable participe à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en fonction de ses moyens, avec une charge fiscale adaptée à sa substance économique (ATF 122 I 101cons. 2b/aa.; 120 Ia 329cons. 3 et les arrêts cités).

Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu. Le principe de réalisation n'est pas explicite dans le texte légal. Il découle de l'interprétation du texte légal par la jurisprudence. La réalisation détermine en effet le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non encore imposable. Selon la jurisprudence, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. La réalisation suppose un titre juridique ferme, qui peut consister en l'acquisition d'une prétention ou en l'acquisition de la propriété.

L'acquisition de la prétention précède en principe la prestation en argent. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Cette hypothèse correspond, selon le Tribunal fédéral, à la «Soll-Methode». Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération. Cette dernière hypothèse correspond, selon le Tribunal fédéral, au principe de l'encaissement («Ist-Methode») (arrêts du TF du 29.10.2018 [2C\_710/2017]cons. 5.3 et les références

citées, du 12.11.2021 [2C\_1035/2020] cons. 5.1 et les références citées).

c/aa) Selon les règles générales régissant la détermination du droit applicable, qui s'appliquent en l'absence de dispositions transitoires particulières, comme c'est le cas en l'espèce (cons. 3 in fine ci-dessus), la loi applicable est celle qui est en vigueur au moment où les faits pertinents doivent être régis. Liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, l'interdiction de la rétroactivité des lois résulte du droit à l'égalité de traitement (art. 8 Cst. féd.), de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi (art. 5 et 9 Cst. féd.). L'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur, car les personnes concernées ne pouvaient, au moment où ces faits se sont déroulés, connaître les conséquences juridiques découlant de ces faits et se déterminer en connaissance de cause. Une exception à cette règle n'est possible qu'à des conditions strictes, soit en présence d'une base légale suffisamment claire, d'un intérêt public prépondérant, et moyennant le respect de l'égalité de traitement et des droits acquis. La rétroactivité doit en outre être raisonnablement limitée dans le temps.

Il n'y a pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend réglementer un état de chose qui, bien qu'ayant pris naissance dans le passé, se prolonge au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit. Autrement dit, il n'y a pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend régler, de façon nouvelle pour l'avenir, un état de fait qui a pris naissance dans le passé et perdure au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit ; ce dernier attache des conséquences juridiques à des faits ayant pu se produire antérieurement, mais uniquement pour la période future et en tant que leur survenance passée a créé une situation qui continue à déployer ses effets. Cette rétroactivité improprement dite, n'ayant en réalité que l'apparence d'une rétroactivité, est en principe admise, sous réserve du respect des droits acquis (arrêt du TF du 24.06.2021 [8C\_504/2020] cons. 5.2.2 et les références citées).

En matière fiscale, il y a rétroactivité lorsque l'obligation imposée au contribuable se fonde sur des faits antérieurs et entièrement révolus lors de l'entrée en vigueur de la loi. La quotité d'un impôt peut en revanche être déterminée sur la base de faits antérieurs à la promulgation de la loi (arrêt du TF du 04.05.2022 [2C\_339/2021] cons. 4.1 et les références).

c/bb) Par ailleurs, lorsque la règle abrogeant et la règle abrogée sont de même degré et que le législateur a prévu des dispositions expresses en la matière, l'abrogation est en général définitive. Par conséquent, la suppression du texte abrogeant ne fait pas renaître le texte abrogé, à l'exception du cas où la validité du texte abrogeant avait été limitée d'emblée (Grisel, Traité de droit administratif, 1984, t. 1, p. 155).

d) Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme ; en particulier, il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 144 V 313 cons. 6.1 et les références citées).

5.a) Le jeu Rento propose des gains sous forme de rente à vie intransmissible et incessible ou de capital. La recourante a gagné à ce jeu le 17 février 2005 et bénéficie depuis lors d'une rente à vie annuelle de 24'000 francs. Dans une telle constellation, la question du traitement fiscal des rentes annuelles après l'entrée en vigueur de la LJA se pose. Tout d'abord, avec l'intimé et l'AFC, il faut admettre que les 24'000 francs annuels que l'intéressée perçoit de la part de Retraites populaires constituent des gains de loterie, au sens des articles 24 let. i ss LIFD (art. 27 let. i ss LCDir). Même si les modalités de paiement sont assimilables à des rentes viagères provenant de la prévoyance, il n'y a donc pas lieu d'appliquer une imposition à raison de 40 %, conformément aux règles applicables à ce type de prestations (art. 22 al. 3 LIFD ; art. 25 al. 3 LCDir). Le gain a été gagné dans le cadre d'un jeu correspondant à un jeu de grande envergure au sens de l'article art. 3 let. e LJA. Il n'entre ainsi pas dans les catégories nouvellement prévues par l'article 24 let. i, iteret j LIFD (art. 27 let. i, iteret j LCDir), mais dans celle de l'article 24 let. i bis LIFD (art. 27 let. i bis LCDir).

L'exonération prévue à cette disposition prévoit néanmoins que seuls les gains unitaires sont exonérés de l'impôt. Dans une interprétation purement littérale, on pourrait penser que la notion d'unitaire exclut les gains au jeu Rento versés sous forme de rente viagère. Le législateur a toutefois souhaité étendre l'exonération à tous les jeux d'argent autorisés, notamment dans le but de respecter l'égalité de traitement entre tous les joueurs et de favoriser la compétitivité des exploitants de jeu suisse (cons. 3 ci-dessus). Il ne fait dès lors guère de doute que cette volonté ne serait pas respectée si les personnes touchant des rentes viagères issues du jeu Rento ne bénéficiaient pas d'une telle exonération. L'intimé et l'AFC suivent implicitement cette solution, puisqu'ils considèrent que les gains au jeu Rento réclamés dès le 1er janvier 2019 sont exonérés à hauteur d'un million de francs, en application de l'article 24 let. i bis LIFD, y compris en cas de versement d'une rente viagère (cons. 5c ci-dessous).

b) Par ailleurs, si l'état de fait a bien pris naissance avant le 1er janvier 2019 (gain réclamé en 2005), il perdure au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit (perception d'une rente annuelle à vie). Le versement annuel constitue le fait générateur de l'impôt, qui doit être pris en considération chaque année, en application des principes de l'annualisation et de réalisation des revenus. Le législateur n'a en outre pas prévu de règle prévoyant le maintien de l'ancienne réglementation. Au contraire, il a expressément abrogé l'article 23 let. e LIFD (art. 26 let. e LCDir) qui assimilaient à des revenus imposables les gains de loterie supérieurs à 1'000 francs, ce qui n'est plus admis, à teneur du nouveau droit. Il n'a en outre pas limité la validité du texte abrogeant, qui est de même degré que la règle abrogée. Il découle des considérations qui précèdent et des principes dégagés ci-dessus, en particulier les règles relatives à l'application du droit dans le temps, que le nouveau droit est applicable à toutes les rentes viagères perçues dès le 1er janvier 2019. Celles-ci doivent ainsi être exonérées de l'impôt en application de l'article 24 let. i bis LIFD (27 let. i bis LCDir), jusqu'à concurrence d'un montant de 1 million de francs.

c) Le SCCO, se ralliant à la position de l'AFC, soutient que la rente viagère reste soumise au régime de l'ancien droit, à savoir qu'elle est imposée au titre de revenu et assujetti à l'impôt anticipé. Il fait à cet égard valoir que le traitement fiscal applicable à une rente à vie issue du jeu Rento ne dépend pas des dispositions fiscales applicables au moment des versements mais uniquement des dispositions en vigueur lors de la demande de perception du gain, soit, en l'occurrence, en 2005. En revanche, selon le SCCO et l'AFC, les gains

réclamés après l'entrée en vigueur de la LJA bénéficiant de la franchise de 1 million de francs de l'article 24 let. ibis LIFD (art. 27 let. ibis LCDir). Dans l'hypothèse du versement d'une rente à vie, cela signifie qu'aucune imposition n'intervient au titre de l'impôt anticipé ou de l'impôt sur le revenu avant que la somme des rentes versées n'atteigne 1 million de francs, soit 41 ans et 8 mois pour des rentes mensuelles de 2'000 francs.

Cette solution revient à contourner les principes régissant l'application du droit dans le temps exposés ci-dessus. Elle conduit en outre à appliquer une règle de droit (art. 23 let. e LIFD; 26 let. e LCDir) expressément abrogée par le législateur. Elle fait également abstraction de l'existence du versement d'une rente annuelle au-delà du 1er janvier 2019 et crée ainsi une fiction que le fait générateur de l'impôt est entièrement révolu à cette date. Elle se heurte par conséquent aux principes de l'annualisation et de la réalisation des revenus, ainsi que de l'imposition selon la capacité contributive (cons. 4b ci-dessus). Comme dit ci-dessus, le fait générateur de l'impôt consiste en l'occurrence dans le versement annuel d'une rente viagère. Il doit être distingué d'un gain unique en capital.

La pratique n'est pas davantage conforme aux principes de l'égalité de traitement. Un traitement fiscal différent se justifie en présence d'un état de fait ou d'une constellation différente ; c'est notamment le cas lorsque deux contribuables disposent de revenus de montants différents. Une distinction peut également être aménagée si elle est prévue expressément dans la Constitution fédérale (comme c'est le cas à l'art. 111 al. 4, Cst. féd. qui permet l'exonération fiscale des institutions de prévoyance professionnelle). En l'absence d'une telle disposition constitutionnelle, un traitement fiscal différent peut enfin se justifier si le législateur, s'appuyant sur une compétence matérielle que lui attribue la Constitution fédérale, poursuit un objectif d'intérêt public pertinent (objectif extra-fiscal) et respecte, ce faisant, le principe de proportionnalité. En l'espèce, la solution préconisée par l'AFC est constitutive d'une inégalité de traitement, en ce sens que la recourante ne peut pas bénéficier de l'exonération de l'impôt sur le revenu de sa rente viagère (CHF 24'000) versée en 2019, contrairement à un contribuable ayant gagné la même somme au jeu Rento dès le 1er janvier 2019. L'AFC ne s'appuie toutefois sur aucune disposition constitutionnelle pour justifier une telle différence de traitement, pas plus qu'elle ne peut se fonder sur une règle prévue par le législateur prévoyant expressément un traitement fiscal différent.

Il s'ensuit que la pratique de l'AFC n'est pas conforme au droit. La décision litigieuse, qui s'appuie sur cette pratique, doit par conséquent être annulée en tant qu'elle porte sur les impôts directs cantonal et communal 2019.

6. Le recours doit être admis dans la mesure où il est recevable. La décision litigieuse doit être annulée et la cause renvoyée à l'intimé pour qu'il procède à une nouvelle taxation pour les impôts directs cantonal et communal, dans le sens des considérants.

La recourante succombant partiellement doit supporter la moitié des frais judiciaires, compensés par son avance de frais (art. 47 al. 1 LPJA), dont le solde lui est restitué. Celle-ci, qui plaide seule et ne prétend pas avoir engagé des frais particuliers, ne peut prétendre à l'allocation de dépens en ce qui concerne les impôts directs cantonal et communal (art. 48 LPJA).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Déclare irrecevable le recours pour l'impôt fédéral direct 2019.

2. Admet le recours pour les impôts directs cantonal et communal 2019.

3. Annule la décision litigieuse en tant qu'elle porte sur les impôts directs cantonal et communal 2019 et renvoie la cause à l'intimé pour nouvelle décision au sens des considérants.

4. Met à la charge de la recourante les frais partiels de la procédure par 660 francs, montant compensé par son avance, dont le solde lui est restitué.

5. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 3 février 2023

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