

NE_GERICHTE TA.2005.75 vom 25. August 2004

NE Tribunal cantonal, 2004-08-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.2005.75_d20040825

FR: NE_GERICHTE TA.2005.75 du 25 août 2004

IT: NE_GERICHTE TA.2005.75 del 25 agosto 2004

Regeste

Imposition des versements en capital à la fin des rapports de service.

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

a) D'après l'article 42 LCdir, les prestations en capital provenant de la prévoyance selon l'article 25, ainsi que les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé sont imposées séparément et soumises à un impôt annuel entier calculé sur la base d'un taux représentant le quart du barème déterminant pour l'impôt sur le revenu. Le Tribunal fiscal a retenu à juste titre que, même si l'on considérait que cette disposition vise également les versements par l'employeur de capitaux analogues à la prévoyance (comme le prévoit expressément l'art.17 al.2 LIFD), on ne se trouverait en l'espèce pas dans cette hypothèse dès lors que l'indemnité en cause ne visait pas à combler une lacune de prévoyance ni n'a été affectée à ce but. Cela n'est d'ailleurs pas contesté. b) Selon l'article 41 de la loi sur les contributions directes (LCdir) du 21 mars 2000, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques ou des versements en capital à la fin des rapports de service, l'impôt se calcule compte tenu des autres revenus et des déductions autorisées, au taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de la prestation unique. Le Tribunal fiscal a exposé à ce sujet ce qui suit : "Le texte de cette disposition s'étend au-delà du cadre impératif de l'article 11 al.2 LHID ainsi que de la législation relative à l'impôt fédéral direct (art. 37 LIFD), qui n'exigent pas que des versements en capital à la fin des rapports de service soient soumis au taux de la rente. Le législateur a manifestement voulu maintenir un traitement fiscal identique à l'ancien droit fédéral (art.40 al.2 AIFD). Dans son rapport à l'intention du Grand Conseil du 11 août 1999, le Conseil d'Etat a relevé que l'article 41 LCdir découlait des articles 11 al.2 LHID et 37 LIFD, que cette règle avait déjà été introduite dans la loi fiscale cantonale en 1995 (art.46 al.3 aLCdir). Il a précisé que les versements en capital à la fin des rapports de service tombent également sous cette disposition (v. rapport ad art.41). L'article 41 n'a pas fait l'objet de commentaire lors de son adoption par le parlement (BOGC vol.165 (1999-2000), p.3268). Cette disposition propose de soumettre l'intégralité du versement en capital à une progression juste et objective. Celle-ci est déterminée par la conversion en rente annuelle de la prestation versée sous forme de capital; la rente annuelle ainsi déterminée est ajoutée aux autres revenus réalisés au cours de la même période fiscale pour déterminer le taux d'imposition. L'article 41 LCdir a un contenu identique à la loi cantonale genevoise (art.17 LIPP-V). L'administration fiscale genevoise, contrairement au service intimé ou au

législateur neuchâtelois a toutefois réglé les modalités d'imposition selon l'article 17 LIPP-V dans une information (no 5/2000, v. aussi Frédéric Vuilleumier/Etienne von Streng , Traitement fiscal des indemnités de départ et autres versements de capitaux de l'employeur, Analyse critique et constructive notamment sous l'angle de la nouvelle circulaire 1/2003 de l'Administration fédérale des contributions, in RDAF 2003 II 129, 166). Dans la mesure où le droit cantonal ne restreint pas la notion "des versements en capital à la fin des rapports de service", on doit considérer qu'il s'applique aux indemnités de départ versées par l'employeur qui ne tombent pas sous l'égide de l'article 42 LCdir. La conversion en rente annuelle peut s'effectuer de diverses manières : lorsque le droit aux prestations périodiques s'étend sur une période déterminée (par exemple 10 ans), la conversion est effectuée en divisant le montant du versement en capital par le nombre d'années (prestation annuelle moyenne); lorsque le versement en capital remplace une rente de durée indéterminée (viagère), la conversion peut avoir lieu sur la base de la table de conversion éditée en 1990 par l'Office fédéral des assurances privées (v. RDAF 2003 II 129, 164)." c) La référence faite par le Tribunal fiscal à l'ancien droit fédéral, soit à l'article 40 al.2 AIFD, ainsi qu'à l'article 37 LIFD est pertinente. Cependant, comme la Cour de céans a eu l'occasion de l'exposer (arrêt non publié du 24.05.2000 dans la cause B. contre service cantonal des contributions et Département des finances et des affaires sociales) à propos de l'article 46 al.3 aLCdir en vigueur à l'époque, il ne saurait être opéré une conversion du capital en une rente annuelle dès lors qu'il s'agit, par le versement d'une indemnité de départ, de compenser les inconvénients temporaires de la perte de l'emploi et non d'assurer à l'employé licencié une prestation viagère (ASA 14 291). Lorsque les prestations périodiques sont censées être allouées pendant un certain nombre (n) d'années seulement, et non pas à vie, le capital qui les remplace doit être imposé à un taux "périodisé" correspondant à $1/n$ (Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, p.153). En d'autres termes, il y a lieu de convertir le versement en capital destiné à compenser une perte passagère de revenu non pas en une rente mais en une prestation périodique temporaire (Masshardt et Gendre , Commentaire IDN, Lausanne, 1980, p.223 ch.9). Selon Känzig (Wehrsteuer, 2e éd., vol.I, p.750 ad art.40 al.2 AIFD), si le capital versé par l'employeur représente une indemnité pour la perte de la source de revenu de l'employé, il vise en règle générale à compenser le salaire manquant jusqu'à la reprise d'une nouvelle activité lucrative, c'est-à-dire un dommage passager. A défaut d'indications précises des parties à un tel accord, il y a lieu de fixer une période appropriée aux circonstances du cas concret. Il n'en va pas différemment aujourd'hui, même si la nouvelle loi sur les contributions directes mentionne, à la différence de l'ancien article 46 al.3 LCdir, expressément les versements en capital à la fin des rapports de service, puisqu'il s'agit toujours, comme le prévoit aussi l'article 37 LIFD , de procéder à une conversion en une prestation annuelle. Ainsi, Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann rappellent dans le complément 2001 au commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct (p.167) que lorsque la prestation en capital remplace des prestations périodiques qui auraient dû être versées pendant un laps de temps prédéterminé, le capital est réparti en fonction des années au cours desquelles la rente aurait dû être servie pour calculer le taux d'imposition. Par exemple, lorsqu'un salarié, qui aurait atteint l'âge de la retraite à 62 ans, est licencié par son employeur à l'âge de 55 ans, la prestation en capital versée par l'employeur pour combler cette lacune est divisée par 7 pour déterminer le taux de la rente. On prend ainsi en considération le fait que le capital doit remplacer 7 prestations périodiques annuelles jusqu'à l'âge de la retraite fixé à 62 ans. De même, Baumgartner (Kommentar zum schweizerischen

Steuerrecht, t.I/2a ad art.37 DBG, p.462) relève que si la période pendant laquelle les prestations périodiques auraient été allouées est déterminée, la prestation en capital doit être imposée selon un taux périodisé. Ainsi, si la prestation en capital remplace des prestations pour 40 mois, la prestation en capital doit être multipliée par un facteur 0,3 (12/40), alors que si la prestation en capital remplace une rente viagère, on se fonde pour la détermination de l'importance de la prestation périodique sur l'espérance de vie du bénéficiaire au moment du versement de la prestation en capital. Il y a lieu de relever aussi la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle, lorsque la prestation en capital est versée pour un certain nombre d'années, elle doit être imposée à un taux périodisé correspondant, c'est-à-dire au taux de la "rente" qui résulte de la division du capital par le nombre d'années. Lorsque la prestation en capital est versée pour un certain nombre de mois, il s'agit également de déterminer la prestation équivalente annuelle; ainsi, pour un capital représentant 76 mois, le montant doit être divisé par 76 puis multiplié par 12 (ATF du 04.07.2006 no 2A.118/2006). d) Cela étant, il n'est pas conforme à ces principes de considérer que, puisque le contribuable a reçu l'équivalent de 4 mois de salaire (17'880 francs) à titre d'indemnité de départ en raison de ses 13 ans de service, seul 1/13 de ce montant doit être pris en compte pour déterminer le taux d'imposition. Les 13 ans pris en considération par le Tribunal fiscal ne constituent en effet qu'un critère prévu par le plan social pour déterminer le nombre de salaires mensuels auxquels le contribuable pouvait prétendre, savoir en l'occurrence 4 mois. Le nombre d'années de service n'est dans ce cas qu'un mode de calcul et ne modifie pas la nature de l'indemnité (StE 1994 B 29.2 no 2 cons.3b). Or, convertir en l'espèce le montant perçu en une prestation annuelle conduirait à imposer le contribuable à un taux plus élevé (17'880 : 4 x 12).

E. 3

Le jugement entrepris ne peut ainsi pas être confirmé, ce qui conduit à l'admission du recours. Vu l'issue du litige, il sera statué sans frais (art.47 al.2 LPJA). En revanche, il y a lieu de renvoyer la cause au Tribunal fiscal pour qu'il statue sur les frais de la cause compte tenu du sort de celle-ci en dernière instance cantonale.

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