

VD_OMNI FI.2024.0170 vom 1. September 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-09-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0170

FR: VD_OMNI FI.2024.0170 du 1 septembre 2025

IT: VD_OMNI FI.2024.0170 del 1 settembre 2025

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Arriérés AI et LPP couvrant plus de 6,5 ans versés en 2022. L'ACI s'est strictement conformée à l'art. 37 LIFD (respectivement à l'art. 48 LI) et à la jurisprudence rendue en application de cette disposition pour arrêter les prestations imposables et déterminer le taux de l'impôt, en particulier le "taux de rente" afférant aux rétroactifs. Grief de violation des principes d'égalité de traitement et de l'imposition selon la capacité contributive mal fondés. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.1] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Le litige porte sur les modalités de l'imposition des arriérés de rentes AI et LPP alloués à la recourante en 2022.

E. 3

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour

les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf., entre autres, arrêts FI.2024.0105 du 7 mars 2025 consid. 2b; FI.2023.0009 du 26 juin 2023 consid. 3; FI.2021.0043 du 4 février 2022 consid. 3).

E. 4

a) En droit fédéral comme en droit cantonal, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (cf. art. 16 al. 1 LIFD; art. 7 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]; art. 19 al. 1 LI). Sont en particulier imposables les revenus provenant de l'assurance-invalidité (AI) et d'institutions de prévoyance professionnelle (LPP) (cf. art. 22 al. 1 LIFD; art. 7 al. 1 LHID; art. 26 al. 1 LI).

b) Aux termes des art. 37 LIFD, 11 al. 2 LHID et 48 al. 1 LI, lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, le calcul de l'impôt est effectué compte tenu des autres revenus, au taux qui serait applicable si une prestation annuelle correspondante était versée en lieu et place de la prestation unique. Ces dispositions instaurent un système spécial dit "du taux de la rente" pour des versements qui sont effectués en une seule fois, mais qui sont destinés à éteindre une créance relative à des prestations périodiques, le versement devant remplacer une prestation due à l'origine sous une autre forme (ATF 145 II 2 consid. 5.1). Ainsi que le Tribunal fédéral l'a confirmé à plusieurs reprises, les versements de rattrapage de rentes en matière d'assurances sociales entrent dans le champ d'application de l'art. 37 LIFD, et par conséquent également de l'art. 48 al. 1 LI qui est la disposition correspondante en matière d'ICC. Il en va de même des versements en capital effectués par une caisse de pensions, destinés à rembourser des arriérés de rentes d'invalidité (cf. TF 2C_285/2020 du 20 septembre 2020 consid. 5.3; TF 2C_415/2015 du 31 mars 2016 consid. 2.2; TF 2C_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 3.2 et les références). Le but de cette jurisprudence est d'éviter que des personnes ne bénéficiant pas immédiatement de leurs rentes à la suite de retards qui ne leur sont pas imputables soient fiscalement désavantagées par rapport à celles qui perçoivent leurs rentes périodiques dès la naissance du droit à de telles prestations (cf. TF 2C_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 3.3; ég. ATF 145 II 2 consid. 5.1 par rapport au but plus général de l'art. 37 LIFD). Lorsque le droit aux prestations périodiques s'étend sur un nombre de mois connu, la prestation annuelle se détermine en divisant le capital versé par le nombre de mois rattrapés - y compris la part d'arriéré relative aux mois échus durant la période fiscale en cours - qui est ensuite multiplié par douze (cf. TF 2C_285/2020 du 20 septembre 2020 consid. 5.3; TF 2C_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 3.6; TF 2A.118/2006 du 4 juillet 2006 consid. 2.3).

c) Le revenu imposable est déterminé d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (cf. art. 41 al. 1 LIFD; art. 16 al. 1 LHID; art. 78 al. 1 LI). Selon le principe de la périodicité de l'impôt, un revenu est attribué à la période fiscale au cours de laquelle il a été réalisé (cf. TF 2C_285/2020 du 20 septembre 2020 consid. 5.2; TF 2C_687/2018 du 15 février 2019 consid. 4.4; TF 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 6.2 et les références). Les prestations de l'assurance-invalidité sont considérées comme réalisées dès leur échéance, à savoir dès la décision de l'Office AI. Il en va de même pour les prestations d'invalidité de la prévoyance professionnelle, si le règlement de prévoyance est coordonné à la loi sur l'assurance-invalidité. Lorsque le règlement de prévoyance se réfère en revanche à sa propre notion de l'invalidité, il est admis que les prestations d'invalidité

sont échues au moment de la communication écrite des prestations à l'assuré (cf., sur cette question, Gladys Laffely Maillard, in Noël/Aubry Girardin (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., Bâle 2017, [ci-après: CR LIFD], N 9 et 13 ad art. 22 et la jurisprudence citée).

E. 5

La recourante reconnaît que l'autorité intimée s'est strictement conformée à la jurisprudence rappelée ci-dessus pour arrêter les prestations imposables et pour déterminer le taux de l'impôt, notamment le "taux de rente" afférant aux rétroactifs AI et LPP alloués pendant la période litigieuse. Elle relève qu'elle demeure toutefois pénalisée fiscalement par rapport à la situation qui aurait été la sienne si les rentes lui avaient été versées régulièrement dès novembre 2015, ce qui serait selon elle contraire à la ratio legis de l'art. 37 LIFD, au principe d'égalité de traitement et au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Selon son calcul approximatif, la charge supplémentaire qu'elle subit s'élèverait à environ 5'000 fr. et ce uniquement en matière d'ICC. a) Un acte viole le droit à l'égalité ancré à l'art.

E. 8

de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente; cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (cf. ATF 142 I 195 consid. 6.1; ATF 139 I 242 consid. 5.1; ATF 138 I 265 consid. 4.1 et les références). Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. En vertu de cette disposition, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (cf. ATF 140 II 157 consid. 7.1). Le principe de l'universalité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique. Il interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (cf. ATF 133 I 206 consid. 6.1; 132 I 153 consid. 3.1); il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale; cf. ATF 122 I 305 consid. 6a; ég. TF 2C_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 4.1). Quant au principe d'imposition selon la capacité économique, il signifie que toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens. Cela a notamment pour conséquence que les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable et qu'à l'inverse, lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et être adaptée (cf. ATF 149 II 19 consid. 5.3; ATF 144 II 313 consid. 6.1). b) Si la solution prévue par l'art. 37 LIFD, respectivement par l'art. 48 al. 1 LI, avec l'instauration d'un "taux de rente", dont la méthode de calcul est identique quelles que soient les situations, permet un allègement de la charge fiscale du bénéficiaire de versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, elle ne garantit en revanche pas que la charge fiscale effective afférant à de telles indemnités en capital soit systématiquement équivalente à celle qui aurait affecté les

indemnités périodiques correspondantes. Selon les autres revenus réalisés lors de la période au cours de laquelle les versements en capitaux sont intervenus, cette charge sera en effet soit inférieure, soit identique, soit supérieure (cf. Ivo P. Baumgartner, in Zweifel/Beusch (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, 4^{ème} éd., Bâle 2022, N 8 ad art. 37). Une égalité absolue comme la recourante le voudrait supposerait pour l'autorité de taxation de déterminer dans chaque cas la charge fiscale qui aurait été celle du bénéficiaire si les indemnités périodiques avaient été versées régulièrement et d'adapter ensuite le "taux de rente" pour obtenir le même résultat. Une telle solution, qui irait à l'encontre de l'objectif de simplification voulue par le législateur (cf. TF 2A.118/2006 du 4 juillet 2006 consid. 2.3 in fine ; ég. Christine Jacques, in CR LIFD, N 15 ad art. 37), causerait toutefois des difficultés pratiques importantes et ne serait pas réalisable. Or, lorsqu'il n'est pas possible de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique, le Tribunal fédéral admet la compatibilité de solutions schématiques avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst., à condition que la réglementation n'aboutisse de manière générale pas à une charge sensiblement plus lourde et à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (cf. ATF 141 II 338 consid. 4.5; TF 9C_696/2023 du 18 octobre 2023 consid. 2.1.2; TF 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 4.3 en relation avec les réglementations en matière de déductions sociales), ce qui n'est pas le cas des art. 37 LIFD et 48 al. 1 LI, les variations étant comme on l'a relevé fonction des autres revenus réalisés lors de la période de versement des indemnités en capital. C'est par ailleurs en vain que la recourante conteste le principe du cumul "artificiel" de revenus couvrant plusieurs années avec ceux de l'année courante. Ce cumul résulte en effet de l'application des règles sur la réalisation du revenu rappelées ci-dessus (cf. consid. 4c). Une dérogation à ces règles supposerait une disposition légale expresse, qui n'existe en l'occurrence pas. Pour atténuer les effets de l'augmentation de la charge fiscale engendrée par le cumul des revenus, le législateur n'a de fait pas choisi de modifier la base imposable, mais d'instaurer un "taux de rente", qui, comme on l'a déjà relevé, est compatible avec les principes d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité contributive. La recourante ne peut pas tirer davantage argument du fait qu'elle a été privée de la possibilité d'invoquer des déductions fiscales qu'elle aurait pu faire valoir si les rentes lui avaient régulièrement été versées dès novembre 2015. Quant à l'absence d'imposition séparée et distincte des rétroactifs de rentes et des revenus ordinaires (à l'instar de ce que l'art. 38 LIFD prévoit par exemple), elle a également été voulue par le législateur, qui lui a préféré une autre solution, dont on rappelle ici encore qu'elle est compatible avec les principes d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité contributive. On relèvera encore qu'à supposer même anticonstitutionnels, les art. 37 LIFD et 11 al. 2 LHID, sur lequel l'art. 48 al. 1 LI est calqué, bénéficient de toute manière de l'immunité des lois fédérales (art. 190 Cst.). c) La décision attaquée échappe dès lors à la critique. 6. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. a) Compte tenu de ses ressources, la recourante a été mise au bénéfice de l'assistance judiciaire par décision du 7 janvier 2025. L'avocat qui procède au bénéfice de l'assistance judiciaire dans le canton de Vaud peut prétendre à un tarif horaire de 180 fr. (art. 2 al. 1 let. a du règlement vaudois du 7 décembre 2010 sur l'assistance judiciaire en matière civile - RAJ; RSV 211.02.3 -, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD) et aux débours, qui sont fixés forfaitairement à 5% du défraiement hors taxe en première instance judiciaire (art. 3bis al. 1 RAJ). En l'occurrence, Me Jean-Michel Duc a annoncé dans la liste d'opérations qu'il a produite avoir consacré 12h35 à l'affaire, ce

qui apparaît en adéquation avec les nécessités du cas. On arrive ainsi à 2'265 fr. d'honoraires. Il convient d'y ajouter les débours par 113 fr. 25 (art. 3bis al. 1 RAJ). Compte tenu encore de la TVA à 8.1%, l'indemnité de conseil d'office de Me Jean-Michel Duc sera dès lors arrêtée à un montant de 2'570 fr. 90 (2'265 fr. d'honoraires; 113 fr. 25 de débours et 192 fr. 65 de TVA). b) Les frais de justice, arrêtés à 1'000 fr. compte tenu de la valeur litigieuse (cf. art. 2 du Tarif du 28 avril 2015 des frais judiciaires et des dépens en matière administrative – TFJDA; RSV 173.36.5.1), devraient en principe être supportés par la recourante, qui succombe (cf. art. 49 LPA-VD). Toutefois, dès lors que cette dernière a été mise au bénéfice de l'assistance judiciaire, ces frais seront laissés à la charge de l'Etat (cf. art. 122 al. 1 let. b du code de procédure civile du 19 décembre 2008 [CPC; RS 272], applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD). c) L'indemnité de conseil d'office et les frais de justice sont supportés provisoirement par le canton (cf. art. 122 al. 1 let. a CPC, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD), la recourante étant rendue attentive au fait qu'elle est tenue de rembourser le montant ainsi avancé dès qu'elle sera en mesure de le faire (art. 123 al. 1 CPC, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD). Il incombe à la Direction générale des affaires institutionnelles et des communes (DGAIC) de fixer les modalités de ce remboursement (art. 5 RAJ), en tenant compte des versements opérés durant la procédure. d) Vu l'issue du litige, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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