Urteilskopf

116 V 1

1. Arrêt du 26 janvier 1990 dans la cause Office fédéral des assurances sociales contre X et Commission cantonale genevoise de recours en matière d'AVS
Regeste (de):
Art. 30 Abs. 2 und 30ter AHVG, Art. 23bis, 135 Abs. 1 und 140 Abs. 1 AHVV: Eintragung eines der Sonderbeitragspflicht unterliegenden Einkommens im individuellen Konto.

Der Sonderbeitrag, der bei einer Betriebsliquidation im Jahr der Entstehung des Anspruchs auf eine Altersrente geschuldet ist, muss bei der Berechnung dieser Rente berücksichtigt werden; das entsprechende Einkommen ist im individuellen Konto dem Jahr vor der Entstehung des Rentenanspruchs gutzuschreiben.

Regeste (fr):
Art. 30 al. 2 et 30ter LAVS, art. 23bis, 135 al. 1 et 140 al. 1 RAVS: Inscription au compte individuel d'un revenu soumis à cotisation spéciale.

La cotisation spéciale due en cas de liquidation d'une entreprise au cours de l'année de l'ouverture du droit à une rente de vieillesse doit être prise en compte dans le calcul de cette rente; le revenu correspondant est inscrit au compte individuel pour l'année précédant celle de l'ouverture du droit à la rente.

Regesto (it):
Art. 30 cpv. 2 e 30ter LAVS, art. 23bis, 135 cpv. 1 e 140 cpv. 1 OAVS: Iscrizione nel conto individuale di un reddito soggetto a contribuzione speciale.

La contribuzione speciale dovuta in caso di liquidazione di un'azienda nel corso dell'anno in cui sorge un diritto a rendita di vecchiaia deve essere ritenuta nel calcolo della stessa; il reddito corrispondente è iscritto nel conto individuale dell'anno precedente quello dell'insorgenza del diritto.

Sachverhalt ab Seite 1

BGE 116 V 1 S. 1

A.- X, né en 1921, marié, a exploité, dès le mois d'août 1968 et jusqu'au 30 mai 1986, un établissement public. Il a vendu cet établissement par acte du 21 mars 1986, en exécution d'une promesse de vente du 10 décembre précédent. Il a cessé depuis lors toute activité professionnelle. X ayant accompli sa 65e année le 29 mars 1986, la Caisse de compensation WIRTE lui a accordé, le 30 avril 1986, une rente ordinaire de vieillesse pour couple de 1'555 francs, fondée sur une durée complète de cotisations de 38 années et un revenu annuel moyen de 27'648 francs.

BGE 116 V 1 S. 2

Le 23 novembre 1987, l'administration fiscale du canton de Genève a informé la caisse de compensation que le

bénéfice de liquidation réalisé en 1986 par l'assuré, en raison de la remise de son commerce, et soumis à l'impôt fédéral direct, s'était élevé à 2'814'680 francs. Se fondant sur cette communication, la caisse de compensation a rendu une décision, le 25 novembre 1987, par laquelle elle réclamait à X une cotisation spéciale de 261'564 fr. 40. La cotisation était due pour l'année 1986, durant laquelle le bénéfice avait été réalisé. L'assuré s'étant étonné que la cotisation spéciale ne fût pas prise en compte dans le calcul de sa rente, la caisse de compensation lui a signifié, par une nouvelle décision, du 21 décembre 1987, qu'une révision de son droit était exclue au regard des dispositions légales.

B.- X a recouru contre cette dernière décision devant la Commission cantonale genevoise de recours en matière d'AVS, faisant valoir que le bénéfice soumis à cotisation spéciale résultait de l'activité professionnelle qu'il avait déployée entre 1968 et 1986. Dans sa réponse, la caisse de compensation a exposé que, dès l'instant où l'assuré était au bénéfice d'une rente depuis le 1er avril 1986, seules les cotisations versées avant le 31 décembre 1985 devaient être prises en considération. Dans une écriture ultérieure, elle s'est toutefois ravisée, en indiquant que l'intéressé avait "travaillé à perte", durant les quinze années environ d'exploitation de son établissement (il n'avait acquitté que la cotisation minimum pendant cette période); comme le produit de son travail n'était devenu apparent qu'au moment de la vente de l'établissement, il se justifiait, en définitive, de considérer la cotisation spéciale comme étant formatrice de rente. Par jugement du 26 août 1988, la commission cantonale a admis le recours et elle a invité la caisse de compensation à répartir sur un compte individuel "complémentaire", pour la période de janvier 1969 à décembre 1985, le revenu ayant servi de base au calcul de la cotisation spéciale. Elle a relevé que l'assuré avait eu l'intention de vendre son commerce en 1985 déjà, de sorte que, s'il avait été conscient de l'importance que pouvait revêtir la date de la liquidation, il se serait vraisemblablement efforcé de réaliser son bénéfice avant la fin de l'année 1985. D'autre part, si l'intéressé avait effectivement payé la seule cotisation minimum durant plusieurs années, cela était dû, selon la commission, non pas à une volonté d'éluder les règles de l'AVS, mais au fait qu'il avait investi

tous ses gains dans la transformation et l'embellissement de son auberge.

C.- Contre ce jugement, l'Office fédéral des assurances sociales (OFAS) interjette un recours de droit administratif dans lequel il conclut au rétablissement de la décision du 21 décembre 1987. A titre subsidiaire, il demande que le revenu soumis à cotisation spéciale soit inscrit au compte individuel de l'assuré pour la seule année 1985, et non pas réparti sur l'ensemble des années d'activité. X se rallie à la conclusion subsidiaire de l'OFAS. La caisse de compensation en fait de même.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. Au titre de revenu provenant d'une activité lucrative indépendante (art. 4 al. 1 en relation avec l'art. 8 LAVS) et conformément à l'art. 23bis RAVS, une cotisation spéciale est prélevée sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeur au sens de l'art. 17 let. d RAVS, s'ils sont soumis à l'impôt annuel spécial selon l'art. 43 AIFD (al. 1). Cette cotisation est due pour l'année durant laquelle le bénéfice en capital ou l'augmentation de valeur ont été réalisés (al. 2). L'obligation d'acquitter une cotisation spéciale n'est en l'espèce pas en cause. Ne l'est pas non plus le montant de 261'564 fr. 40 mis à la charge de l'intimé. Le litige se résume ainsi au point de savoir si, et le cas échéant de quelle manière, un revenu soumis à cotisation spéciale durant l'année de l'ouverture du droit à la rente de vieillesse (en l'espèce l'année 1986) peut être pris en compte dans le calcul de

celle-ci. Dans un arrêt récent en la cause L., du 5 mai 1988, le Tribunal fédéral des assurances a jugé, sans autre développement, qu'une telle possibilité n'était pas compatible avec l'art. 30 al. 2 LAVS: selon cette disposition, le revenu annuel moyen - sur la base duquel la rente est calculée (art. 30 al. 1 LAVS) - s'obtient en divisant le revenu total sur lequel des cotisations ont été payées par le nombre des années de cotisations; on ne tient compte toutefois que des cotisations que l'assuré a payées du 1er janvier de l'année suivant celle où il a accompli sa 20e année au 31 décembre de l'année qui précède l'ouverture du droit à la rente, et des années de cotisations correspondantes.
La question soulevée ici mérite toutefois un réexamen à la lumière de l'argumentation des premiers juges, ainsi que des avis exprimés respectivement par la caisse de compensation et l'OFAS.

BGE 116 V 1 S. 4

2. (Pouvoir d'examen)

3. Conformément à l'art. 9 al. 4 LAVS, le revenu de l'activité indépendante est établi, en règle ordinaire, par les autorités fiscales cantonales. Les caisses de compensation sont liées par les données communiquées par ces dernières (art. 23 al. 4 RAVS). Cela vaut aussi dans le cas de la cotisation spéciale sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeur (ATF 113 V 7 consid. 2; RCC 1986 p. 655 consid. 2b). L'OFAS invoque, précisément, la force contraignante des données fiscales pour l'administration de l'AVS. Il rappelle aussi que le législateur a institué, pour les assurés de condition indépendante, un système de perception des cotisations fondé sur les règles du droit fiscal fédéral. Or, pour ce qui est de la perception de l'impôt annuel spécial selon l'art. 43 AIFD, c'est la date de la réalisation du gain qui est déterminante, même si l'impôt a le caractère "d'un décompte final avec le fisc au sujet des réserves dissoutes au cours des dernières années d'exploitation et jusqu'alors non imposées" (cf. MASSHARDT/GENDRE, Commentaire IDN, note 2 ad art. 43). Il ne saurait donc, selon l'office, en aller autrement en matière d'AVS, où la cotisation est prélevée au moment de l'obtention du bénéfice; ici également les périodes de calcul et de cotisations se recouvrent, l'une et l'autre englobant l'année durant laquelle le bénéfice a été obtenu: la cotisation spéciale est non seulement due au moment de l'encaissement du bénéfice, mais aussi pour l'année de sa réalisation. Par conséquent, il ne serait pas possible, en l'espèce, d'inscrire le revenu soumis à cotisation pour les années (antérieures) de l'activité professionnelle. Au surplus, ajoute l'OFAS, si l'on opérait la répartition prescrite par la juridiction cantonale, cela permettrait de combler artificiellement des années de cotisations manquantes et conduirait, inévitablement, à des abus. Sur le plan de la technique administrative, il en résulterait des difficultés pratiquement insurmontables, liées à la correction des comptes individuels. Dès lors, si l'on devait malgré tout considérer la cotisation en cause comme formatrice de rente, il faudrait inscrire le gain obtenu en regard de la seule année 1985.

4. a) Selon l'art. 30ter LAVS, il est établi pour chaque assuré tenu de payer des cotisations des comptes individuels où sont portées les indications nécessaires au calcul des rentes, le Conseil fédéral étant chargé de régler les détails. D'après l'art. 135 al. 1

BGE 116 V 1 S. 5

RAVS, chaque caisse de compensation tient, sous le numéro d'assuré, des comptes individuels des revenus d'activités lucratives pour lesquelles les cotisations lui ont été versées jusqu'à l'ouverture du droit à une rente de vieillesse. L'inscription comprend notamment l'année de cotisations et la durée de cotisations en mois, ainsi que le revenu annuel en francs (art. 140 al. 1 let. d et e RAVS). Le Tribunal fédéral des assurances a déjà eu l'occasion de constater que, selon le système légal, le revenu soumis à cotisations d'une personne exerçant

une activité lucrative dépendante doit être inscrit au compte individuel pour l'année durant laquelle l'assuré a exercé l'activité en question, car c'est au cours de cette même année qu'a pris naissance l'obligation de cotiser (ATF 111 V 165 consid. 3b et 166 consid. 4). En cas de versement ultérieur du salaire, l'inscription au compte individuel pour l'année du paiement n'est admissible que si une telle opération ne peut influer défavorablement sur les droits de l'assuré lors du calcul futur d'une rente ou si elle ne conduit pas à éluder l'obligation légale de cotiser des personnes n'exerçant aucune activité lucrative (ATF 111 V 169 consid. 4d). Par la suite, la jurisprudence a précisé que le principe susmentionné du rattachement à la période d'activité était applicable, également, aux assurés exerçant une activité indépendante (arrêt non publié S. du 3 avril 1986). Autrement dit, l'année de l'activité est déterminante, en principe, pour la naissance de la dette de cotisations et pour l'inscription au compte individuel, cela indépendamment de la perception des cotisations, qui intervient au moment de la réalisation du revenu (ATF 111 V 166 consid. 4a). b) En cas de liquidation d'une entreprise à l'âge de 65 ans (ou de 62 ans pour les femmes) le bénéfice en capital provient entièrement - ou presque exclusivement - d'une activité professionnelle pratiquée avant le 31 décembre de l'année qui précède l'ouverture du droit à la rente. Il est donc logique, sur le vu des principes ci-dessus exposés et comme l'admettent les premiers juges, d'inscrire le gain frappé d'une cotisation spéciale au compte individuel de l'assuré et, partant, de l'englober dans le calcul du revenu annuel moyen. Le rattachement à l'année de la réalisation du bénéfice aurait souvent pour conséquence de faire dépendre l'inscription de circonstances fortuites ou de pures coïncidences, liées à l'avancement des pourparlers en vue de la liquidation. La présente espèce semble du reste le démontrer,

puisqu'il est écrit, en préambule de la promesse de vente du 10 décembre 1985, que "le notaire chargé de la vente immobilière n'est pas en mesure d'établir son acte avant janvier 1986", ce qui donne à penser que les parties étaient désireuses de conclure le contrat de vente avant la fin de l'année 1985 déjà, mais qu'elles en ont été empêchées par des raisons indépendantes de leur volonté. Au demeurant, en adoptant l'art. 23bis RAVS, le Conseil fédéral voulait introduire une procédure qui permît à coup sûr la perception d'une cotisation sur un élément de revenu soumis à l'impôt spécial au sens de l'art. 43 AIFD. Selon la procédure ordinaire de perception des cotisations, la cotisation annuelle est calculée en général d'après le revenu net moyen d'une période de calcul qui comprend la deuxième et la troisième année antérieure de cotisations et se recouvre avec une période de calcul de l'impôt fédéral direct (art. 22 al. 2 RAVS). Par conséquent, les bénéfices réalisés à la suite de la liquidation d'une entreprise, en cas de cessation simultanée de l'activité professionnelle indépendante, ne peuvent pas être taxés dans le cadre de cette procédure, ni d'ailleurs dans celui de la procédure extraordinaire au sens de l'art. 25 RAVS. Sous l'empire des dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 1983, le Tribunal fédéral des assurances a donc constaté qu'il n'était pas possible, en pareille hypothèse, de prélever une cotisation, faute d'une base légale ou réglementaire adéquate (ATF 106 V 193 ss). L'introduction de l'art. 23bis RAVS, en vigueur depuis le 1er janvier 1984, avait pour but de combler cette lacune: il s'est agi d'éviter qu'un assuré n'échappe à l'obligation de cotiser lorsqu'il vend son entreprise, pour raison d'âge notamment (au sujet de la genèse de l'art. 23bis RAVS, voir RCC 1983 p. 291). Or, dans une situation de ce genre, il n'est pas rare que l'intéressé, pour des motifs personnels ou économiques, veuille faire coïncider, dans la mesure du possible, le moment de la remise de son exploitation avec celui de l'ouverture de son droit à une rente de l'AVS. Il serait dès lors inéquitable, pour ne pas dire choquant, de prélever une cotisation, parfois très élevée, sans prendre en considération ce revenu dans la fixation de la rente, au seul motif que le gain eût dû être réalisé une année plus tôt. Ni la genèse de l'art. 23bis RAVS ni le sens et le but de celui-ci ne permettent de conclure qu'une inscription au compte individuel est exclue dans ce cas. c) La référence au principe selon lequel les caisses de compensation et, dans une certaine mesure, le juge des assurances

sociales sont liés par la taxation fiscale entrée en force n'est pas pertinente en l'espèce. Cette force contraignante ne vaut - et sous certaines réserves encore - que pour la fixation des cotisations (voir ATF 114 V 75 consid. 2, 110 V 86 consid. 4 et 370 consid. 2a, ATF 102 V 30 consid. 3b et les références). Savoir si et dans quelle mesure ces cotisations sont formatrices de rente et selon quels principes les revenus doivent être inscrits au compte individuel des assurés sont des questions sur lesquelles les règles du droit fiscal n'ont aucun caractère préjudiciel. Au reste, on ne conçoit guère qu'il puisse en être autrement: l'impôt est perçu sans condition, c'est-à-dire sans contrepartie d'une prestation fournie par l'Etat, ce qui - sauf exceptions clairement définies par la loi - n'est pas le cas des cotisations d'assurances sociales (ATF 114 V 188 consid. 5a).

5. En conclusion, il faut considérer comme formatrice de rente la cotisation spéciale versée par l'intimé. Contrairement à ce qui est dit dans l'arrêt L., l'art. 30 al. 2 LAVS ne ferme pas la porte à une telle solution. Le mot "payées" dont use cette disposition ne saurait être pris à la lettre. Il peut arriver que des cotisations arriérées ne soient pas acquittées avant la date limite (p.ex. en cas d'insolvabilité du débiteur et de compensation ultérieure avec une rente; cf., p.ex., ATF 111 V 2 consid. 3) et rien ne s'oppose à ce qu'elles soient versées après coup, sous réserve de la péremption quinquennale de l'art. 16 al. 1 LAVS; le cas échéant, la rente en cours sera augmentée avec effet rétroactif (v. dans ce sens: ch. 469 des directives de l'OFAS sur les rentes). Cependant, compte tenu des risques d'abus et des difficultés d'ordre pratique évoqués par l'OFAS, une répartition rétroactive du gain sur l'ensemble des années de l'activité professionnelle, telle qu'elle a été ordonnée par les premiers juges, doit être exclue. L'on peut donc se rallier à la proposition subsidiaire de l'OFAS, qui préconise d'inscrire le revenu au compte individuel pour la seule année précédant celle de la naissance du droit à la rente (en l'espèce l'année 1985). Cette solution n'est pas moins favorable à l'intimé que celle adoptée par la juridiction cantonale et, du reste, elle eût été appliquée si la vente du commerce avait eu lieu en 1985 déjà. En conséquence, la conclusion subsidiaire du recours se révèle bien fondée. La cause doit dès lors être renvoyée à la caisse de compensation pour qu'elle procède aux inscriptions nécessaires, conformément aux considérants qui précèdent, et qu'elle rectifie sa décision de rente du 30 avril 1986.

Quant au point de savoir si un bénéfice en capital accumulé à la fois avant et après l'âge d'ouverture du droit à la rente (p.ex. dans le cas d'une cessation d'activité plusieurs années après l'âge de 62 ans ou de 65 ans) devrait être partiellement pris en considération dans le calcul de la rente (p.ex. en proportion des années d'activité antérieures à l'âge de 62 ans ou de 65 ans), il ne fait pas l'objet de la présente procédure. Il n'y a dès lors pas lieu de le trancher ici, mais il convient d'en réserver l'examen le cas échéant.

6. (Frais de justice)