Urteilskopf

145 II 2

1. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause A.X. contre Service cantonal des contributions du canton du Valais (recours en matière de droit public) 2C_68/2018 du 30 janvier 2019

Regeste (de):
Art. 17 Abs. 2, 37 und 38 DBG; Einkommenssteuer; Arbeitsvertrag; Lohnkürzung; Abgangsentschädigung; wiederkehrende Leistung; Kapitalabfindung; Leistung aus Vorsorge; Steuersatz.

Kriterien für die Beurteilung, ob eine Kapitalabfindung an einen Angestellten mit einer Kapitalabfindung aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung im Sinne von Art. 17 Abs. 2 DBG gleichzusetzen ist und folglich vom privilegierten Steuersatz gemäss Art. 38 DBG profitiert (E. 4.1-4.3). Die zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Arbeitgeber vereinbarte Abgangsentschädigung im Anschluss an eine über das Pensionsalter hinausgehende Verlängerung des Arbeitsvertrages als Gegenleistung für eine Lohnkürzung weist vorliegend keine enge Verbindung mit der beruflichen Vorsorge auf, sodass sie nicht vom privilegierten Steuersatz profitieren kann (E. 4.4 und 4.5).

Die zu beurteilende Abgangsentschädigung ist auch nicht zum in Art. 37 DBG für einmalige Kapitalleistungen für wiederkehrende Leistungen vorgesehenen Steuersatz zu besteuern, da dieser nicht anwendbar ist, wenn die Begleichung der Forderung auf Wunsch des Steuerpflichtigen selbst zeitversetzt in Form einer Kapitalleistung erfolgt (Bestätigung der Rechtsprechung; E. 5).

Regeste (fr):
Art. 17 al. 2, 37 et 38 LIFD; impôt sur le revenu; contrat de travail; réduction de salaire; indemnité de départ; prestation périodique; prestation en capital; prestation de prévoyance; taux d'imposition.

Rappel des critères déterminants pour apprécier si le versement d'un capital à un employé doit être assimilé à un versement en capital provenant d'une institution de prévoyance au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD et, ainsi, bénéficier du taux d'imposition privilégié de l'art. 38 LIFD (consid. 4.1-4-3). En l'occurrence, l'indemnité de départ convenue entre le recourant et son employeur à la suite d'une prolongation du contrat de travail après l'âge de la retraite, en contrepartie d'une réduction de salaire, ne présente pas de lien étroit avec la prévoyance professionnelle, de sorte qu'elle ne peut pas profiter d'un taux d'imposition privilégié (consid. 4.4 et 4.5).

L'indemnité de départ en cause ne bénéficie pas non plus du taux particulier prévu à l'art. 37 LIFD pour les versements uniques opérés en remplacement de prestations périodiques, car un tel taux ne s'applique pas lorsque le contribuable a lui-même souhaité que ses créances soient payées de manière différée sous forme de capital (confirmation de jurisprudence; consid. 5).

Regesto (it):
Art. 17 cpv. 2, 37 e 38 LIFD; imposta sul reddito; contratto di lavoro; riduzione di salario; indennità di partenza; prestazione ricorrente; prestazione in capitale; prestazione di previdenza; tasso d'imposizione.

Richiamo dei criteri determinanti per valutare se il versamento in capitale a un impiegato debba essere assimilato a un versamento in capitale proveniente da un'istituzione di previdenza ai sensi dell'art. 17 cpv. 2 LIFD, quindi beneficiare del tasso d'imposizione privilegiato di cui all'art. 38 LIFD (consid. 4.1-4-3). Nel caso in esame, l'indennità di partenza convenuta tra il ricorrente e il suo datore di lavoro a seguito di una proroga del contratto di lavoro dopo l'età pensionabile, quale contropartita di una riduzione di salario, non presenta un legame stretto con la previdenza professionale, di modo che essa non può beneficiare di un tasso d'imposizione privilegiato (consid. 4.4 e 4.5).

L'indennità di partenza in discussione non beneficia nemmeno del tasso particolare previsto dall'art. 37 LIFD per i versamenti unici operati in sostituzione di prestazioni ricorrenti, siccome un tale tasso non si applica quando il contribuente stesso ha auspicato che i suoi crediti fossero onorati in maniera differita sotto forma di capitale (conferma della giurisprudenza; consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 3

BGE 145 II 2 S. 3

A. A.X., né en 1942, et B.X., née en 1944, sont mariés et domiciliés à Y., sur la commune de Z. Une fois arrivé à l'âge légal de la retraite, A.X. a constaté que ses rentes de premier et deuxième pilier ne dépasseraient pas les 5'000 fr. par mois. Il a par conséquent décidé de continuer à travailler au sein de la société C. SA jusqu'à ses 70 ans. La Caisse de compensation a accepté de surseoir au versement de la rente pendant cette période, mais pas l'institution de prévoyance professionnelle. A.X. a dès lors convenu avec son employeur que son salaire serait réduit d'un montant équivalant à celui de la rente de deuxième pilier qu'il percevait, mais qu'un montant en capital, correspondant au manque à gagner découlant de cette diminution de salaire, serait versé à la fin des rapports de travail. En mars 2013, la société C. SA a versé un montant de 168'500 fr. à A.X., après le départ à la retraite de celui-ci.

B. Le 28 octobre 2014, les époux X. ont déposé leur déclaration en matière d'impôts cantonal et communal et d'impôt fédéral direct pour

BGE 145 II 2 S. 4

l'année 2013. Le revenu net imposable déclaré s'élevait à 83'652 fr. Les époux ont par ailleurs annexé à leur déclaration une attestation de la société C. SA qui avait été adressée le 28 février 2013 à A.X. Cette attestation mentionnait ce qui suit: "Suite à la cessation de votre activité au sein de la société C. SA, nous vous versons comme convenu, ce jour, à titre d'indemnités prévoyance professionnelle, le montant de 168'500 fr. sur votre compte auprès de la banque D. selon vos indications." Par décision du 19 mars 2015, confirmée sur réclamation le 5 novembre 2015, le Service cantonal des contributions du Canton du Valais (ci-après: le Service cantonal) a procédé à la taxation des époux X. pour l'année 2013. Il a retenu, entre autres, que le montant de 168'500 fr. perçu de la société C. SA devait être taxé au titre d'"autres revenus". Par arrêt du 21 juin 2017, notifié le 14 décembre 2017, la Commission de recours en matière fiscale du Canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) a rejeté le recours que les époux X. avaient interjeté contre la décision sur réclamation du Service cantonal.

C. (...) A.X. a déposé un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral. Il conclut à l'annulation de l'arrêt de la Commission de recours ainsi qu'à celle de la décision sur réclamation rendue par le Service cantonal (...). (extrait)

Erwägungen

Extrait des considérants:
II. Impôt fédéral direct

4. Dans un premier grief, le recourant reproche à la Commission de recours d'avoir jugé à tort que la somme de 168'500 fr. qu'il avait reçue en mars 2013 de la société C. SA devait être taxée de la même manière que n'importe quel autre revenu pour l'année fiscale 2013. Selon lui, le montant devrait être assimilé à un versement analogue à une prestation en capital provenant de la prévoyance au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD (RS 642.11) et, dès lors, être soumis au régime de taxation spécifique prévu à l'art. 38 LIFD.

4.1 En principe, à l'exception de certaines prestations en capital versées lors d'un changement d'emploi et réinvesties dans l'année à des fins de prévoyance (cf. art. 24 let. c LIFD), les rétributions spéciales effectuées par les employeurs à leurs employés au moment où

ceux-ci quittent l'entreprise sont imposées en tant que revenu sous l'angle de l'impôt fédéral direct. En effet, l'art. 16 al. 1 LIFD dispose que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Ainsi, cet impôt couvre, entre autres, tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, y compris les revenus accessoires (cf. art. 17 al. 1 LIFD), les revenus provenant de la prévoyance (art. 22 LIFD), les revenus acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative (art. 23 let. a LIFD) et les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci (art. 23 let. c LIFD). En règle générale, les indemnités de départ sont ainsi imposables, selon les art. 17 al. 1 ou 23 let. a ou c LIFD, au taux plein avec les autres revenus du contribuable (cf. art. 36 et 214 LIFD; ATF 143 II 257 consid. 5 p. 259 s.). L'imposition au taux plein de ces indemnités connaît toutefois quelques exceptions, notamment dans les cas où la somme versée par l'employeur est analogue au versement d'un capital provenant d'une institution de prévoyance. L'art. 17 al. 2 LIFD dispose en effet que ce type de versements bénéficie du taux d'imposition privilégié prévu par l'art. 38 LIFD pour les prestations en capital provenant de la prévoyance, ce qui signifie qu'il est imposé séparément et soumis à un impôt annuel entier calculé sur la base du taux représentant le cinquième des barèmes ordinaires inscrits à l'art. 36 LIFD (arrêt 2C_538/2009 du 19 août 2010 consid. 3).

4.2 Selon l'art. 17 al. 2 LIFD, pour bénéficier de l'imposition privilégiée, les versements de capitaux alloués par l'employeur doivent être analogues aux versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante. La loi ne définit pas précisément ce que recouvre l'analogie avec les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance. Il s'avère cependant qu'en établissant, à l'art. 17 al. 2 LIFD, une imposition séparée à taux réduit, le législateur a voulu casser la progressivité du taux et privilégier la prévoyance pour des raisons sociales (cf. Message du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 186). On peut ainsi inférer du texte et du but visé par le législateur la volonté de limiter le privilège fiscal aux indemnités versées par l'employeur qui ont un lien étroit avec la prévoyance professionnelle. De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral en a déduit que les versements de capitaux analogues mentionnés à l'art. 17 al. 2 LIFD devaient, pour bénéficier de l'imposition privilégiée,

revêtir un caractère de prévoyance prépondérant (arrêts 2C_86/2017 du 26 septembre 2017 consid. 2.3.3; 2C_931/2013 du 6 septembre 2014 consid. 2.2; 2C_538/2009 du 19 août 2010 consid. 4.2, 4.4 et 4.5; 2A.50/2000 du 6 mars 2001 consid. 3e). Il en va en particulier ainsi des indemnités de départ versées par l'employeur, lesquelles doivent donc, pour bénéficier de l'imposition privilégiée prévue à l'art. 38 LIFD, avoir un lien étroit avec la prévoyance professionnelle, un tel lien s'examinant à l'aune des circonstances entourant les versements concernés (cf. arrêt 2C_538/2009 du 19 août 2010 consid. 4 et 6).

4.3 Il est ici précisé que l'Administration fédérale a édicté, le 3 octobre 2002, la Circulaire n°1 sur les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur (ci-après: la Circulaire n°1; Archives 71 p. 541 ss). Selon ce texte, "les indemnités de départ ont un caractère de prévoyance lorsqu'elles sont destinées exclusivement et irrévocablement à atténuer les conséquences financières découlant des risques liés à la vieillesse, à l'invalidité et au décès". Ainsi, pour que des versements de capitaux effectués par l'employeur puissent bénéficier de l'imposition privilégiée de l'art. 17 al. 2 LIFD, trois conditions cumulatives doivent être réunies (cf. ch. 3.2 de la Circulaire n°1): le contribuable quitte l'entreprise après avoir atteint l'âge de 55 ans (let. a), son activité lucrative (principale) est définitivement abandonnée ou doit l'être (let. b) et une lacune dans sa prévoyance découle du départ de l'entreprise et de son institution de prévoyance (let. c). Ce texte ne constitue cependant qu'une directive administrative, sans force de loi, ne liant ni les administrés, ni les tribunaux ni même l'administration; la Circulaire n°1 ne saurait ainsi être appliquée à la lettre et ne dispense pas les autorités de tenir compte des circonstances du cas d'espèce (cf. ATF 133 II 305 consid. 8.1 p. 315 et la jurisprudence citée; pour un exemple en lien avec la directive précitée, arrêt 2C_86/2017 du 26 septembre 2017 consid. 3 et 4).

4.4 En l'occurrence, il ressort de l'arrêt attaqué, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF), que le recourant a travaillé jusqu'à l'âge de 70 ans pour l'entreprise C. SA. Arrivé à l'âge ordinaire de la retraite, c'est-à-dire à l'âge de 65 ans, il a décidé de poursuivre son activité professionnelle au sein de cette entreprise, après s'être rendu compte que ses rentes de premier et de deuxième piliers ne dépasseraient pas 5'000 fr. par mois et que ses revenus

risquaient de baisser significativement en considération de son salaire mensuel qui s'élevait alors à plus de 11'000 fr. Comme l'institution de prévoyance professionnelle n'avait pas accepté de surseoir à ses prestations, le recourant a convenu avec son employeur que son salaire serait réduit d'un montant équivalant à celui de la rente de deuxième pilier qu'il percevrait et qu'un capital équivalant correspondant à cette réduction lui serait versé à la fin des rapports de travail. On ne voit pas en quoi l'indemnité de départ susmentionnée, convenue lors de la prolongation du contrat du recourant, aurait eu un caractère de prévoyance prépondérant au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD. D'un point de vue matériel, le capital finalement versé en 2013, d'un montant de 168'500 fr., consiste en la somme cumulée des portions de salaires dont il a été prévu qu'elles seraient payées à la fin des rapports de travail, le salaire mensuel du recourant ayant été réduit d'autant durant les cinq années précédentes. Un tel versement, effectué en raison d'un travail fourni, non pas directement afin d'assurer la prévoyance du recourant, a les caractéristiques d'un salaire différé. Savoir si un tel accord est admissible du point de vue du droit du travail (cf. art. 323 CO), ce dont on peut douter (cf. arrêt 4A_192/2008 du 9 octobre 2008 consid. 5; MARIE-GISÈLE DANTHE, in Commentaire du contrat de travail, Dunand/Mahon [éd.], 2013,n°6 ad art. 323 CO; STREIFF/VON KAENEL/RUDOLPH, Arbeitsvertrag, 7e éd. 2012, n°2 ad art. 323 CO), n'a pas à être examiné plus avant, car le litige ne porte pas sur cette question. D'un point de vue fiscal, le fait de retarder le paiement d'une partie de rémunération n'est pas de nature à modifier la nature salariale du versement finalement

opéré, pas plus que les motifs à l'origine d'une telle modalité de paiement. Il importe donc peu qu'en l'espèce, le recourant ait choisi de ne pas réclamer chaque mois l'entier de son salaire mensuel parce qu'il ne pouvait pas rester affilié à sa caisse de prévoyance au-delà de 65 ans et qu'en conséquence, il allait percevoir une rente du deuxième pilier à partir de ce moment-là. Il est du reste précisé que cette impossibilité ne l'empêchait pas de cotiser à d'autres formes reconnues de prévoyance jusqu'à l'âge de 70 ans et de requérir que les montants ainsi payés soient déduits de son revenu non seulement en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, mais aussi les impôts cantonal et communal (art. 7 de l'ordonnance du 13 novembre 1985 sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance [OPP 3]; RS 831.461.3).

Sur la base de ce qui précède, il faut considérer que l'indemnité de départ convenue entre le recourant et son employeur dans le cadre de la prolongation des rapports de travail, en contrepartie d'une réduction de salaire, ne présente pas de lien étroit avec la prévoyance professionnelle. En convenant du paiement de cette indemnité, qui correspond en réalité à un salaire différé à l'admissibilité contestable, le recourant s'est tout au plus imposé une épargne forcée avant de partir à la retraite. Cela ne suffit pas à qualifier une telle indemnité de versement analogue à une prestation en capital provenant d'une institution de prévoyance au sens des art. 17 al. 2 et 38 LIFD.

4.5 Partant, la Commission de recours a jugé à juste titre que l'indemnité de départ de 168'500 fr. versée au recourant ne correspondait pas à un versement en capital analogue à celui provenant d'une institution de prévoyance au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD et que, par voie de conséquence, elle ne devait pas être imposée sur la base d'un taux privilégié en application de l'art. 38 LIFD. Le premier grief du recourant doit être écarté.

5. Le recourant formule, à titre subsidiaire, un second grief à l'encontre de l'arrêt de la Commission de recours. Il prétend que, dans la mesure où la somme de 168'500 fr. reçue en mars 2013 ne serait pas traitée comme un versement en capital analogue à celui provenant d'une institution de prévoyance, elle devrait au moins être imposée comme un capital remplaçant des prestations périodiques au sens de l'art. 37 LIFD.

5.1 En règle générale, comme cela a été évoqué ci-avant, les versements en capitaux et, notamment, les indemnités de départ versées par un employeur sont imposables, selon les art. 17 al. 1 ou 23 let. a ou c LIFD, au taux plein avec les autres revenus du contribuable, étant précisé que la LIFD aménage certaines exceptions à cette règle de base (cf. supra consid. 4.1). En l'occurrence, lorsque le versement en capital remplace des prestations périodiques, sans revêtir un caractère prépondérant de prévoyance, il doit être soumis au taux particulier prévu par l'art. 37 LIFD, c'est-à-dire au taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de la prestation unique. La loi instaure 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 (cf. arrêt 2A.100/2005 du

20 septembre 2005 consid. 4.2, in RDAF 2006 II p. 21, 26). S'agissant d'un versement en capital opéré en contrepartie de prestations qui auraient dues être fournies par le passé, un tel système ne s'applique que si, de par leur nature, les prestations en cause auraient normalement dû être versées périodiquement, mais qu'un tel

paiement n'a pas eu lieu indépendamment de la volonté du bénéficiaire (arrêts 2A.100/2005 du 20 septembre 2005 consid. 3.1; 2A.50/2000 du 6 mars 2001 consid. 4b, in RDAF 2001 II p. 253, 259; 2A.68/2000 du 5 octobre 2000 consid. 4b, in RDAF 2002 II p. 1, 5 s.). La ratio legis claire de l'art. 37 LIFD consiste en effet à éviter que la charge fiscale afférente aux indemnités en capital ne soit supérieure à celle affectant les indemnités qui n'ont pas été régulièrement versées au contribuable sans que ce dernier n'ait eu d'influence sur ces retards (cf. arrêt 2C_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 3 et références citées).

5.2 Il n'y a en l'occurrence pas lieu de s'écarter de la jurisprudence qui précède. Il convient en particulier de confirmer la règle, non contestée par la majorité de la doctrine (cf. notamment CHRISTINE JACQUES, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2e éd. 2017, nos 8 et 11 ad art. 37 LIFD; Handkommentar zum DBG, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter [éd.], 3e éd. 2016, n°9 ad art. 37 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. I, 2001, nos 5 s. ad art. 37 LIFD), selon laquelle un versement en capital remplaçant des prestations passées ne peut pas profiter du régime particulier prévu par l'art. 37 LIFD lorsque le contribuable a lui-même choisi cette forme de paiement et qu'il a renoncé de son plein gré à un revenu périodique ou à une portion de celui-ci. Certes, comme le souligne BAUMGARTNER, une telle condition peut conduire à ce qu'une personne doive, pour un revenu en capital, payer un impôt bien plus important que celui qui aurait été dû en cas de versements périodiques compte tenu de la progressivité des taux de taxation, ce qui, selon l'auteur précité, ne serait pas satisfaisant au regard du principe de l'imposition selon la capacité contributive (cf. IVO P. BAUMGARTNER, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch [éd.], 3e éd. 2017, n°10c ad art. 37 LIFD). Ce risque est toutefois limité aux cas où le contribuable a lui-même opté pour le paiement différé. Il s'agit d'éviter que les contribuables ne retardent le paiement de leurs revenus réguliers dans le seul but d'obtenir un

versement en capital lors d'une année où ils savent qu'ils toucheront moins de revenus et, ainsi, de bénéficier, par le biais d'un tel artifice, d'un taux nettement plus favorable pour ces prestations périodiques.

5.3 Cela étant, il ressort très clairement de l'arrêt attaqué que l'indemnité de départ que la société C. SA a servie au recourant en 2013 avait fait l'objet d'une convention librement consentie par les deux parties, après que le recourant avait décidé de poursuivre son activité professionnelle. Il en découle qu'une telle prestation en capital ne peut pas profiter d'une imposition selon le système du taux de la rente prévu à l'art. 37 LIFD. Comme exposé ci-avant, ce type d'imposition n'est envisageable, au sens de la jurisprudence, que pour les revenus qui ont été versés en capital indépendamment de la volonté de leur bénéficiaire, ce qui n'est manifestement pas le cas en l'espèce. Il importe dès lors peu que l'indemnité de 168'000 fr. versée ait pu avoir pour fonction, dans l'esprit du recourant, de compenser la baisse de salaire mensuelle que celui-ci avait acceptée, afin de tenir compte de la rente LPP qu'il recevait depuis ses 65 ans. Le seul fait véritablement déterminant est que cette prestation, qui aurait dû faire l'objet d'un paiement mensuel régulier conformément à l'art. 323 al. 1 CO, a pris la forme d'un seul et unique versement en capital parce que le recourant l'a voulu. Elle n'a donc pas remplacé des créances de salaires qui n'auraient pas été versées périodiquement contre le gré de celui-ci.

5.4 Partant, c'est à bon droit également que les juges cantonaux ont retenu que l'indemnité de départ versée au recourant ne constituait pas un versement en capital remplaçant des prestations périodiques, de sorte que le second grief formulé par le recourant qui invoque une violation de l'art. 37 LIFD doit également être écarté.