



100 23 444

200 23 293

La commune: C. _____

No. GCP: _____

La notification: 31.10.2024 RNA/NZB/aae

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Séance du 29 octobre 2024

Composition de la chambre: Nanzer, juge à titre principal; Schlup et Steiner, juges spécialisés;
Zbinden, greffière

Recours formés par

A. _____

contre

l'Intendance des impôts du canton de Berne, Brünnenstrasse 66, case postale, 3001 Berne

relatifs aux impôts cantonaux et à l'impôt fédéral direct 2022 (taxations spéciales)

La Commission des recours en matière fiscale constate en fait:

A. Le _____ 2023, A. _____ (ci-après: le recourant) a reçu un montant de CHF 174'496.35 provenant d'un compte de libre passage au nom de B. _____, son épouse, décédée le _____ 2022 (déclaration de prestations en capital n° _____ effectuée via le formulaire 563 de l'Administration fédérale des contributions; annexe non numérotée de l'acte de recours du 31.10.2023). L'Intendance des impôts du canton de Berne, _____ (ci-après: l'Intendance des impôts), a imposé la prestation de libre passage par décisions de taxation 2022 du 8 juin 2023 (taxations spéciales). Aux fins du calcul de l'impôt, la prestation de libre passage de CHF 174'496.-- a été additionnée à une prestation de libre passage de CHF 150'341.-- (événement du _____ 2022) déjà imposée en 2022 (dossier de l'Intendance des impôts, pag. 17-11 et pag. 1).

B. Par décisions sur réclamation du 2 novembre 2023, l'Intendance des impôts a rejeté la réclamation formée par le recourant contre ces décisions de taxation. Elle a fait valoir en substance que, contrairement à ce que soutenait le recourant, les prestations de libre passage étaient imposées au moment de l'échéance et non au moment du versement. Elle a ajouté que s'agissant des prestations en cas de décès, l'échéance se situait à la date du décès. Par ailleurs, la prestation de libre passage ne faisait pas partie de la succession de la défunte épouse du recourant, raison pour laquelle la liquidation de la succession n'était pas pertinente pour l'imposition de la prestation de libre passage.

C. Par lettre du 31 octobre 2023, le recourant a formé recours contre les décisions sur réclamation devant la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours en matière fiscale). Il fait valoir que la prestation de libre passage en cause n'a été perçue qu'après l'établissement de l'inventaire fiscal effectué début 2023. Selon lui, la loi mentionne clairement que l'imposition d'un compte de libre passage se fait au moment du retrait et par une taxation spéciale. Or dans le cas d'espèce, la taxation a été effectuée au moment de l'échéance et non au moment du versement. Le recourant conclut dès lors à ce que l'imposition de la prestation de libre passage soit faite sur l'année de versement, à savoir 2023.

D. Dans son mémoire de réponse du 15 novembre 2023, l'Intendance des impôts conclut au rejet des recours sous suite de frais, en reprenant et développant l'argumentation qu'elle a déjà exposée en procédure de réclamation.

E. Le recourant a pris position sur le mémoire de réponse de l'Intendance des impôts le 3 décembre 2023.

F. L'Administration fédérale des contributions n'a pas produit de préavis.

Les autres arguments des parties seront examinés dans les considérants en droit, dans la mesure où ils sont déterminants pour la décision.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts relatives aux taxations sur le revenu et la fortune peuvent faire l'objet de recours adressés à la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss de la loi sur les impôts du 21 mai 2000 [LI; RSB 661.11] et art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD; RS 642.11] en relation avec l'art. 9 de l'ordonnance d'exécution de l'impôt fédéral direct du 18 octobre 2000 [OIFD; RSB 668.11]). La Commission des recours en matière fiscale est ainsi compétente à raison du lieu et de la matière pour connaître des présents recours. Le recourant n'a pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Il a ainsi un intérêt digne de protection à ce que les décisions sur réclamation soient annulées ou modifiées de sorte qu'il a qualité pour recourir contre celles-ci (art. 195 al. 2 LI et art. 140 ss LIFD en relation avec l'art. 3 OIFD en relation avec les art. 86 et 65 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 23 mai 1989 [LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjetés en temps utile et dans les formes prescrites, les recours sont recevables.

2. La présente affaire est jugée par une chambre de la Commission des recours en matière fiscale composée de trois juges du fait que le montant litigieux excède CHF 10'000.-- (art. 70 al. 3 et 4 lit. c de la loi sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public du 11 juin 2009 [LOJM; RSB 161.1]).

3. Est litigieux et doit être examiné dans la présente espèce le point de savoir si c'est à bon droit que l'Intendance des impôts a imposé en 2022, par taxations spéciales, la prestation en capital de CHF 174'496.35 provenant d'un compte de libre passage, ou si la prestation en capital n'aurait dû être imposée que l'année de son versement, à savoir 2023.

4. En vertu de l'art. 26 al. 1 LI et de l'art. 22 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations. Sont notamment considérées comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle les prestations des caisses de prévoyance, des assurances d'épargne et de groupe ainsi que des polices de libre passage (art. 26 al. 2 LI; art. 22 al. 2 LIFD). La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) ne contient pas de disposition correspondante, car la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP; RS 831.40) règle déjà l'harmonisation fiscale en la matière. L'art. 83 LPP dispose ainsi que les prestations fournies par des institutions de prévoyance et selon des formes de prévoyance visées aux art. 80 et 82 LPP sont entièrement imposables à titre de revenus en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (cf. arrêt TF 2C_738/2021 du 23.11.2021, cons. 4.2, avec références).

4.1 Du point de vue du droit successoral, les prestations de libre passage, par analogie avec les prestations de la prévoyance professionnelle, ne tombent en principe pas dans la succession et ne sont pas non plus sujettes à réduction. Une répudiation (selon le droit des successions) n'a dès lors aucune influence sur l'existence du droit à la prestation de libre passage. Les bénéficiaires des prestations de libre passage ainsi que leur ordre sont réglés à l'art. 15 de l'ordonnance sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 3 octobre 1994 (ordonnance sur le libre passage, OLP; RS 831.425). S'il est établi qu'une prestation est soumise à l'impôt sur le revenu, c'est la réglementation concernant les bénéficiaires applicable qui est déterminante (arrêt TF 2C_738/2021 du 23.11.2021, cons. 4.3.1, avec références). Attendu que, conformément à ce qui a été exposé précédemment (cons. 4), les prestations provenant de polices de libre passage sont considérées comme des revenus au sens de l'art. 26 LI et de l'art. 22 LIFD et sont dès lors soumises à l'impôt sur le revenu, l'art. 15 OLP s'applique. Ce dernier dispose qu'en cas de décès de la personne assurée, le conjoint survivant, notamment, a qualité de bénéficiaire de la prestation de libre passage (art. 15 al. 1 lit. a OLP lu conjointement avec l'art. 19 al. 1 lit. b LPP), et ce, indépendamment de son statut d'héritier ainsi que du partage successoral. Le montant de CHF 174'496.35 versé au recourant à partir du compte de libre passage de sa défunte épouse doit par conséquent être imposé au recourant au titre de revenu (cf. arrêt TF 2C_738/2021 du 23.11.2021, cons. 4.3.2, avec références).

4.2 En vertu de l'art. 44 al. 1 LI et de l'art. 38 al. 1 LIFD, les prestations en capital provenant de la prévoyance ainsi que les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé sont imposées séparément. Elles sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier pour l'année fiscale au cours de laquelle elles ont été acquises (art. 38 al. 1 et 1bis LIFD; art. 11 al. 3 LHID). C'est le moment de la naissance du droit à la prestation en capital qui est déterminant pour l'imposition (cf. arrêt TF 2C_738/2021 du 23.11.2021, cons. 4.2, avec références). Il ressort de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral que, selon les principes généraux du droit fiscal, un revenu est considéré comme acquis et donc réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une préemption ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. L'acquisition de la

prétention précède en général la prestation en argent. Dans le cadre de cette acquisition en deux temps, l'obligation fiscale naît soit au moment de l'acquisition de la prétention, soit au moment du paiement. C'est l'imposition au moment de l'acquisition de la prétention qui prévaut. La pratique fiscale ne déroge qu'exceptionnellement à ce principe. Ce n'est que si l'exécution de la prétention est incertaine que l'imposition est reportée jusqu'au moment de l'exécution (arrêt TF 2C_738/2021 du 23.11.2021, cons. 4.3.3, avec références). La condition préalable entraînant l'imposition est l'acquisition d'un droit ferme, qui peut consister en l'acquisition d'une prétention ou en l'acquisition de la propriété. Constitue un revenu l'acquisition définitive d'une valeur patrimoniale. En d'autres termes, un revenu est considéré comme réalisé lorsque le contribuable a acquis un droit ferme dont il peut effectivement disposer; le moment de l'exécution effective du droit, quant à lui, n'est en principe pas déterminant (Reich/Weidmann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4^e éd., 2022, n. 34 ad art. 16 LIFD). Dans la présente espèce, le cas de prévoyance était le décès de l'épouse du recourant survenu le _____ 2022 (le décès est le motif de paiement coché sur le formulaire de déclaration de prestations en capital; lit. A). A partir de ce moment, le recourant disposait d'un droit irrévocable à la prestation de libre passage, de sorte qu'elle est considérée comme acquise par le recourant le _____ 2022. Ensuite du décès de son épouse, le recourant est devenu le bénéficiaire de la prestation de libre passage, alors que du vivant de son épouse, c'était elle qui en était (encore) la bénéficiaire en tant que personne assurée (cf. art. 15 al. 1 lit. a OLP).

4.3 Malgré le retard avec lequel la prestation a été versée, le paiement de cette dernière n'a jamais été incertain, ce que le recourant n'invoque d'ailleurs pas. Par ailleurs, il ne s'agit pas en l'espèce d'une prestation de libre passage accumulée par le recourant lui-même et qui lui laisserait une certaine marge de manœuvre pour définir le moment auquel il peut y prétendre (cf. Ivo P. Baumgartner in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4^e éd., 2022, n. 10a ad art. 38 LIFD; cf. aussi arrêt TF 9C_527/2023 du 27.6.2024, cons. 4.3.3 ss, avec références).

4.4 En conséquence, c'est à bon droit que le montant versé le _____ 2023 a été imposé sur l'année fiscale 2022; imposable séparément des autres revenus mais additionné à l'autre prestation en capital perçue en 2022 (art. 44 al. 4 LI; cf. DCR 100 2021 122 du 15.3.2022, cons. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4^e éd., 2023, n. 32 ad art. 38 LIFD), il est soumis à un impôt annuel entier (cf. arrêt TF 2C_738/2021 du 23.11.2021, cons. 4.3.3; cas d'une prestation de libre passage versée à la recourante en 2019 ensuite du décès de sa sœur survenu en 2018). Au vu de ce qui précède, les recours doivent être entièrement rejetés.

5. Vu l'issue de la présente procédure, les frais de celle-ci doivent être mis à la charge du recourant. Il doit supporter l'ensemble des frais de procédure, y compris d'éventuels frais d'expertise ou d'autres frais externes (art. 144 al. 1 et 5 LIFD et art. 200 al. 1 LI en relation avec les art. 1, 2, 53, 58 et 59 du décret concernant les frais de procédure et les émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public du 24 mars 2010 [décret sur les frais de procédure, DFP; RSB 161.12]). Les frais de procédure, fixés à CHF 1'000.--, sont donc mis à la charge du recourant, sous déduction de l'avance de frais versée.

6. Si le recourant est représenté, une indemnité de dépens peut lui être allouée s'il obtient partiellement ou entièrement gain de cause. Comme le recourant succombe dans la présente espèce, il ne lui est pas alloué de dépens (art. 200 al. 4 LI et art. 144 al. 4 LIFD en relation avec l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 [PA; RS 172.021]).

Par ces motifs, la Commission des recours en matière fiscale prononce:

1. Le recours relatif à la taxation spéciale 2022 au titre des impôts cantonaux est rejeté.
2. Le recours relatif à la taxation spéciale 2022 au titre de l'impôt fédéral direct est rejeté.
3. Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, fixés à un montant forfaitaire de CHF 1'000.--, sont mis à la charge du recourant.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. **La décision concernant les impôts cantonaux peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification, par un recours en trois exemplaires.** Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment **les conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15 al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

La décision concernant l'impôt fédéral direct peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification (art. 145 LIFD en relation avec l'art. 9 al. 3 OIFD), par un recours en trois exemplaires. Le délai

de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment **les conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15 al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

S'il y a recours au Tribunal administratif aussi bien pour les impôts cantonaux que pour l'impôt fédéral direct, ces recours peuvent être introduits par un seul mémoire, s'ils concernent le même objet. Ils doivent notamment énoncer les conclusions et les motifs.

6. La présente décision est notifiée à:

- A. _____
- l'Intendance des impôts du canton de Berne
- l'Administration fédérale des contributions
- la commune de C. _____

AU NOM DE LA COMMISSION DES RECOURS
EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

La juge

La greffière

Nanzer

Zbinden