



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01
www.fr.ch/tc

604 2013 80

Arrêt du 9 décembre 2014

Cour fiscale

Composition

Président: Marc Sugnaux
Juges: Anne-Sophie Peyraud,
Christian Pfammatter
Greffière: Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourant

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques;
imposition d'une rente LPP; date déterminante pour bénéficier du
régime transitoire d'imposition partielle; exigibilité;

Recours du 15 octobre 2013 contre la décision sur réclamation du
4 octobre 2013 relative à l'impôt fédéral direct de la période fiscale
2012

considérant en fait

A. A. _____, né en 1952, domicilié à B. _____, est au bénéfice d'une rente entière de l'assurance-invalidité (rente AI) depuis le 1^{er} mai 2001. Il perçoit également une rente de la prévoyance professionnelle (rente LPP) depuis le 3 mai 2002.

Dans sa taxation du 19 septembre 2013, relative à la période fiscale 2012, le fisc a imposé le montant de sa rente LPP à 100 % (code 3.120), s'agissant de l'impôt fédéral direct. Par réclamation du 27 septembre 2013, le contribuable a fait valoir que, durant les années précédentes, à juste titre à son sens, sa rente LPP avait été imposée à raison de 80 % pour cet impôt. Pour lui, la LPP étant liée à la décision de l'AI, et celle-ci lui ayant alloué une rente à compter du 1^{er} mai 2001, le droit à la rente LPP a commencé à courir ou est devenu exigible à la même date du 1^{er} mai 2001, quand bien même le versement de cette dernière n'est devenu effectif qu'à compter du 3 mai 2002, après la fin de son droit à des indemnités journalières perte de gain. Partant, née en 2001 encore, sa rente LPP ne doit être imposée qu'à raison des quatre cinquièmes, en application de l'art. 204 al. 1 let. b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11).

Par décision sur réclamation du 4 octobre 2013, le Service cantonal des contributions a maintenu sa position au motif que la rente LPP n'a commencé à courir ou n'est devenue exigible qu'après la fin du versement des indemnités journalières perte de gain, en l'occurrence à compter du mois de mai 2002. Partant, la rente doit être imposée en plein.

B. Contre cette décision, A. _____ interjette recours de droit administratif auprès de l'Instance de céans le 15 octobre 2013. Il demande derechef que sa rente LPP soit imposée à raison de 80 % pour l'impôt fédéral direct. A l'appui de ses conclusions, il reprend l'argumentation développée dans sa réclamation.

Le 25 octobre 2013, il s'est acquitté d'une avance de frais de 500 francs.

Dans ses observations du 13 novembre suivant, le Service cantonal des contributions a proposé le rejet du recours en se référant également à la motivation contenue dans la décision attaquée.

L'Administration fédérale des contributions ne s'est pas exprimée dans le délai qui lui a été imparti.

Aucun autre échange d'écritures n'a été ordonné entre parties.

en droit

1. Le recours été déposé dans les délais et les formes prescrits à cet effet (art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]). Partant, il est recevable.

2. a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont en particulier imposables tous les revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle dont font partie les prestations des caisses de prévoyance (art. 22 al. 1 et 2 LIFD). Sous réserve de l'art. 204 LIFD, ces prestations sont pleinement imposables (ATF 132 II 128 consid. 3.1; Tribunal fédéral, arrêt 2A.118/2006 du 4 juillet 2006 consid. 2.1).

En vertu de l'art 204 al. 1 LIFD, les rentes et prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle, qui commençaient à courir ou devenaient exigibles avant le 1^{er} janvier 1987 ou qui reposaient sur un rapport de prévoyance existant déjà au 31 décembre 1986 et commencent à courir ou deviennent exigibles avant le 1^{er} janvier 2002, sont imposables comme il suit:

- a. à raison de trois cinquièmes, si les prestations (telles que dépôts, cotisations, primes) sur lesquelles se fonde la prétention du contribuable ont été faites exclusivement par le contribuable;
- b. à raison de quatre cinquièmes, si les prestations sur lesquelles se fonde la prétention du contribuable n'ont été faites qu'en partie par le contribuable, mais que cette partie forme au moins 20 % des prestations;
- c. entièrement, dans les autres cas.

Cette disposition a été introduite en raison de l'art. 98 al. 4 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40), lequel prévoit des dispositions transitoires à l'introduction dès le 1^{er} janvier 1987 de l'imposition complète des revenus provenant de la prévoyance professionnelle telle qu'elle est prévue par les art. 83 al. 2 LPP et, conformément à cet article, par l'art. 22 al. 1 LIFD précité, en matière d'impôt fédéral direct. L'art. 98 al. 4 LPP concerne l'imposition des rentes de prévoyance professionnelle versées aux assurés de la génération d'entrée. Il prévoit que l'art. 83 LPP n'est pas applicable aux rentes et prestations en capital fournies par des institutions de prévoyance ou résultant d'autres formes de prévoyance, au sens des art. 80 et 82, lorsque ces prestations commencent à courir ou deviennent exigibles avant l'entrée en vigueur de l'art. 83 (let. a) ou commencent à courir ou deviennent exigibles dans un délai de quinze ans à compter de l'entrée en vigueur de l'art. 83 et résultent de mesures de prévoyance prises antérieurement à l'entrée en vigueur (let. b) (Tribunal fédéral, arrêt 2C_880/2008 du 28 avril 2009 consid. 5.1).

La LPP a eu pour effet d'unifier le régime fiscal de la prévoyance professionnelle sur le territoire de la Confédération dès le 1^{er} janvier 1985. Le modèle de la déduction complète des cotisations et de l'imposition complète des revenus provenant de la prévoyance professionnelle tel que le connaissait notamment déjà le canton de Vaud bien avant le 1^{er} janvier 1987 (date d'entrée en vigueur des dispositions fiscales; RO 1983 827) a été ancré dans les art. 80 ss LPP. Dans le message du 19 décembre 1975 du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la prévoyance professionnelle, l'imposition des prestations, qui n'était pas prévue par l'art. 34quater aCst., a été néanmoins considérée comme un corollaire logique de l'exonération des cotisations (FF 1975 I 117 ss, p. 185; cf. art. 34quater al. 5 aCst.) (Tribunal fédéral, arrêt 2C_880/2008 précité consid. 5.2).

b) Selon l'art. 26 al. 1 et 2 LPP, les dispositions de la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (art. 29 LAI) s'appliquent par analogie à la naissance du droit aux prestations. L'institution de prévoyance peut prévoir, dans ses dispositions réglementaires, que le droit aux prestations est différé aussi longtemps que l'assuré reçoit un salaire entier. Il en va de même s'il perçoit des indemnités journalières de l'assurance-maladie à raison de 80 % (cf. art. 27 de l'ordonnance du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité [OPP 2; RS 831.441.1]).

L'art. 26 al. 2 LPP ne règle pas la question de la naissance du droit à une rente d'invalidité au terme d'une période de carence déterminée, mais prévoit uniquement que l'institution de prévoyance peut, sous certaines conditions, différer l'exécution de la prétention (ATF 129 V 15 consid. 5b).

c) Est litigieuse, en l'espèce, la question de savoir si la rente LPP qui est versée au contribuable depuis le 3 mai 2002 doit être imposée en plein ou à 80 %, en application de l'art. 204 al. 1 let. b LIFD. Le recourant estime que tel est bien le cas. Il touche une rente AI depuis le 1^{er} mai 2001. Le fonds LPP étant lié par la décision rendue en matière d'assurance-invalidité, il estime dès lors que le droit à la rente LPP est également né le 1^{er} mai 2001, même si le versement de cette prestation n'est effectif que depuis le 3 mai 2002.

Il ressort du dossier que l'assuré percevait une rente AI née et touchée depuis le 1^{er} mai 2001. S'agissant de la rente LPP, le dossier ne contient pas de renseignements sur la naissance du droit à la rente; on sait toutefois que les prestations LPP lui ont été effectivement versées depuis le 3 mai 2002, après la fin de l'octroi d'indemnités journalières perte de gain. Il n'est pas nécessaire d'instruire plus avant la question de la naissance du droit à la rente LPP.

En effet, les dispositions de l'art. 98 al. 4 LPP et 204 LIFD parlent toutes deux de *prestations* qui *commencent à courir* ou *deviennent exigibles*. A la lumière du contexte et du but visé par l'introduction de ces dispositions, il apparaît qu'est ainsi déterminant le début du versement des prestations LPP visées ou le moment à compter duquel elles sont exigibles, soit en d'autres termes la date à laquelle l'exécution est due (exigibilité), et non la naissance du droit y relatif, pour autant encore que ces deux événements reposent sur des moments distincts. Sous l'angle fiscal, les rentes LPP sont considérées comme des revenus soumis à l'impôt en vertu de l'art. 22 LIFD. Partant, tant que ces prestations ne sont ni exigibles ni versées, il n'y a à proprement parler pas de revenu (soumis à l'impôt). En outre, en vertu de l'art. 26 al. 2 LPP, les institutions de prévoyance peuvent effectivement différer l'exécution de la prétention. Ainsi, si les fonds LPP sont certes liés par la décision de l'AI fixant la naissance du droit à la rente, il n'en demeure pas moins que l'exigibilité à proprement parler de la rente peut quant à elle reposer sur un autre moment.

Dans ces conditions, on doit admettre avec le fisc que la date déterminante pour juger de l'exonération partielle des rentes LPP est celle de leur exigibilité. Dès lors que les rentes LPP ont été versées au contribuable à compter du 3 mai 2002 seulement, quand bien même son droit est peut-être né en même temps que le droit à la rente AI en mai 2001, elles ne peuvent bénéficier de l'exonération partielle au sens de l'art. 204 al. 1 let. b LIFD et sont, partant, soumises à l'impôt en plein, conformément à l'art. 204 al. 1 let. c LIFD.

Enfin, même si le recourant a bénéficié d'une exonération partielle pour les périodes fiscales précédentes, il ne saurait en tirer ici un quelconque argument, dans la mesure où le fisc peut revoir à chaque période fiscale les objets soumis à l'impôt.

Sur le vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, doit être rejeté et la décision attaquée confirmée.

3. a) En vertu de l'art. 131 al. 1 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative Tarif JA; RSF [150.12](#)). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 500 francs et de les compenser avec l'avance du même montant.

la Cour arrête:

- I. Le recours est rejeté.
- II. Les frais de justice, fixés à 500 francs, sont mis à la charge du recourant et compensés avec l'avance du même montant.
- III. Communication.

Conformément aux art. 146 LIFD et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110) le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 9 décembre 2014/ape

Président

Greffière