

FR_GERICHTE 604 2009 27 vom 18. Juni 2010

FR Kantonsgericht, 2010-06-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2009_27

FR: FR_GERICHTE 604 2009 27 du 18 juin 2010

IT: FR_GERICHTE 604 2009 27 del 18 giugno 2010

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 31

mars 2007, l'avoir de prévoyance était largement suffisant pour le versement d'une rente de CHF 56'400. En conséquence, il y a lieu d'admettre que les rachats effectués à partir de cette date n'ont servi uniquement qu'au financement de prestations qui ont été versées sous forme de capital. Les rachats d'années de cotisations de CHF 70'000 et de CHF 30'000 effectués le 27 juin 2007 et le 28 septembre 2007 sont insolites et ne s'expliquent que par la volonté de réaliser une notable économie d'impôts. Ils ne donnent pas droit à une déduction, étant donné qu'ils étaient librement disponibles à partir du 31 mars 2008, soit moins d'une année après les rachats. La déduction de ces montants du revenu brut soumis à l'impôt ordinaire devait toutefois permettre une réduction de plus de CHF 25'000 d'impôt cantonal et d'impôt fédéral direct. La prestation en capital est certes soumise à un impôt annuel entier, mais à un taux réduit (impôt de CHF 8'600 pour l'impôt cantonal et pour l'impôt fédéral direct). Compte tenu de ce qui précède, les conditions d'une évasion fiscale sont réunies. La déduction des rachats pour la période fiscale 2007 doit être refusée". C. Par acte du 10 mars 2009, les époux A. _____ et B. _____, toujours représentés par leur mandataire, ont interjeté recours en concluant à la déduction du rachat revendiqué ainsi qu'à l'octroi d'une équitable indemnité de partie de 4'000 francs. Ils font valoir qu'au 31 décembre 2005, l'avoir-vieillesse de B. _____ s'élevait à 1'024'221 fr. 40 et que si la moitié de cette somme avait été affectée au financement de sa rente de prévoyance, "conformément à la volonté exprimée par le contribuable dans son courrier du 1er décembre 2005", celle-ci se serait élevée à un montant de 35'232 francs par année. Ils précisent qu'en 2006, le rachat de 60'000 francs a été admis

- 5 - en déduction par le Service cantonal des contributions, et qu'en 2007, est entré en vigueur un nouveau règlement de la Fondation de prévoyance en faveur du personnel des sociétés suisses du groupe C. _____ ou en mission à l'étranger, dont l'art. 26 al. 5 prévoit un délai de six mois au plus tard avant la retraite pour demander le versement d'un capital. Ils se réfèrent une nouvelle fois à l'arrêt du Tribunal fédéral du 13 avril 2006 (2A.705/2005) où la Haute Cour a considéré comme de l'évasion fiscale le procédé consistant à racheter des années d'assurance suivi du versement d'une prestation de vieillesse en partie sous forme de rente et en partie sous forme de capital, lorsque la rente de vieillesse reste pratiquement inchangée par rapport à celle résultant de l'avoir de prévoyance existant avant le rachat. Ils estiment quant à eux que l'objectif des rachats effectués a bien été d'augmenter leur prévoyance versée sous forme de rente et non pas seulement de financer des prestations

versées ultérieurement sous forme de capital. A défaut de preuve formelle, ils font valoir certains indices susceptibles de démontrer leurs véritables intentions et leur bonne foi au moment des rachats. Ils maintiennent leur conclusion subsidiaire tendant à la correction des taxations des 1er et 4 juillet 2008 par une diminution des prestations en capital à concurrence des 230'000 francs des rachats effectués en 2007 et 2008, en estimant qu'ils ont payé 29'274 fr. 70 de trop. L'avance de frais fixée à 1'800 francs par ordonnance du 12 mars 2009 a été payée dans le délai imparti. Dans ses observations du 8 avril 2009, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours en précisant tout d'abord qu'il n'a pas donné d'assurance quant à la déductibilité de futurs rachats mais qu'il a uniquement pris position sur un cas précis, à savoir le rachat effectué en 2005, cela d'autant plus que des modifications importantes sont entrées en vigueur le 1er janvier 2006. Il rappelle qu'il a refusé la déduction revendiquée compte tenu du temps écoulé entre le moment des rachats de 30'000 et 70'000 francs effectués les 27 juin et 28 septembre 2007 et celui du prélèvement de 660'939 francs le 18 mars 2008, et que le rachat de 60'000 francs intervenu en 2006 a été admis étant donné qu'au moment où la taxation de la période fiscale concernée est entrée en force, aucun prélèvement sous forme de capital n'avait encore été effectué. Il ajoute que la question quant à un éventuel refus de cette déduction dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt reste ouverte. Il se réfère au règlement de prévoyance qui prescrit à son art. 26 un délai de 6 mois (douze mois dans la version précédente) avant la date de la retraite pour obtenir le versement partiel ou total d'une prestation sous forme de capital, et relève que, compte tenu de la courte durée entre les rachats et la prestation en capital, il n'apparaît pas que les rachats effectués en 2007 aient permis d'améliorer la couverture de la prévoyance. Il en conclut que les rachats ne peuvent s'expliquer que par la volonté de réaliser une notable économie d'impôt, le revenu imposable étant ainsi diminué de 192'093 francs à 92'093 francs et la prestation en capital imposée, certes, mais à un taux réduit. Le Service cantonal des contributions relève qu'à la veille du départ à la retraite (mars 2008), des rachats ont encore été effectués à raison de 130'000 francs (80'000 fr. le 31 janvier 2008 et 50'000 fr. le 27 février 2008). Il doute de la conformité du rachat en cause avec l'art. 79b al. 3 LPP et observe que l'opération en question équivaut à utiliser la prévoyance professionnelle comme un "compte courant", indépendamment du fait que l'avoir de prévoyance constitué avant le rachat puisse être plus élevé que le retrait de capital. Dans un dernier point, le Service cantonal des contributions se déclare disposé, à procéder à la réduction de l'imposition de la prestation en capital en prenant en considération les montants

- 6 - concernés si le refus de déduire les rachats effectués en 2007 et 2008 à hauteur de 230'000 francs devait être maintenu. Le 24 avril 2009, les époux A. _____ et B. _____ ont fait part de leurs contre-observations. Ils indiquent qu'ils n'ont jamais prétendu que l'accord relatif à la déduction d'un rachat en 2005 devait également s'appliquer tacitement à des rachats effectués ultérieurement. Et de relever qu'il est pour le moins contradictoire de la part de l'autorité intimée d'informer le contribuable que des retraits sous forme de capital pourront être admis seulement pour des rachats effectués avant la fin de 2005, et de prétendre par la suite que les rachats faits postérieurement à cette date avaient pour unique but d'augmenter ses prestations de prévoyance versées sous forme de capital. Une copie de ces remarques a été transmise pour information au Service cantonal des contributions le 27 avril 2009. e n d r o i t I. Impôt fédéral direct (604 2009-27) 1. a) Les cotisations que les salariés et les indépendants versent à des institutions de prévoyance conformément à la loi ou aux dispositions réglementaires sont déductibles des impôts

directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 81 al. 2 LPP). Cette disposition a été reprise par l'art. 33 al. 1 let. d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) selon lequel les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à des institutions de la prévoyance professionnelle sont déduits du revenu. Les déductions autorisées par cet article valent pour les versements périodiques et les versements uniques pour le rachat d'années d'assurance, qu'ils soient effectués dans le domaine de la prévoyance obligatoire ou de la prévoyance surobligatoire. Introduit par le ch. I de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la 1ère révision de la LPP entrée en vigueur depuis le 1er janvier 2006 (RO 2004 1677 1700; FF 2000 2495), l'art. 79b al. 3 phr. 1 LPP prévoit que les prestations résultant d'un rachat ne peuvent être versées sous forme de capital par les institutions de prévoyance avant l'échéance d'un délai de trois ans. b) L'objectif de cette dernière disposition est d'éviter les abus sur le plan fiscal, liés au versement de contributions de rachat déductibles avec plein effet sur le taux suivi de l'obtention d'une prestation sous forme de capital imposable au taux privilégié de l'art. 38 LIFD, opération constituant une évasion fiscale lorsqu'elle ne tend pas à augmenter la couverture de prévoyance, mais à économiser des impôts. Cette disposition du droit de la prévoyance doit être appliquée par les institutions de prévoyance pour les rachats effectués dès l'entrée en vigueur de la disposition, le 1er janvier 2006, qu'il s'agisse de rachats obligatoires ou facultatifs d'années d'assurance ou de rachats de la réduction des prestations de vieillesse au sens de l'art. 1b OPP 2 financés aussi bien par l'assuré que par l'employeur. Avec cette réglementation, ce n'est ainsi pas le rachat qui est limité, mais la nature de la prestation échue selon le règlement de prévoyance, laquelle doit être versée sous forme de rente et assurer ainsi le risque de longue vie dans un but de prévoyance. Si le règlement de prévoyance prévoit uniquement l'obtention de prestations de vieillesse sous forme de capital (pilier 2 B), les dispositions réglementaires doivent donc autoriser le rachat au plus tard trois ans avant l'âge ordinaire de la retraite,

- 7 - voire l'âge de la retraite anticipée; une solution consistant à suspendre le versement, en tout ou partie, de la prestation de retraite anticipée due à la cessation de l'activité lucrative jusqu'à l'écoulement du délai de trois ans violerait en effet le principe d'échéance et entraînerait un refus de la déduction du rachat. Se fondant sur une interprétation conforme au texte de l'art. 79b al. 3 LPP, l'OFAS précise que cette disposition interdit tout versement, dans les trois ans, de prestation en capital à concurrence de la part de la prestation financée par ce rachat, y compris les intérêts; cela signifie qu'une prestation en capital peut être versée par l'institution de prévoyance dans le délai de trois ans qui suit un rachat pour autant qu'elle résulte des contributions ordinaires ou de rachats effectués depuis plus de trois ans. Sur le plan fiscal, l'interprétation de l'OFAS n'évite donc pas les abus, l'évasion fiscale définie par la jurisprudence étant fondée sur une approche économique (G. LAFFELY MAILLARD in Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 33 n. 63 et références citées; J.-A. SCHNEIDER, 1ère révision LPP: quelques aspects fiscaux in Kahil-Wolf/Schneider [édit.], Nouveautés en matière de prévoyance professionnelle, Berne 2007, p. 25 ss, 53; J.-A. SCHNEIDER in Schneider / Geiser / Gächter [édit.], BVG und FZG, Berne 2010; F. Ponce, L'évasion fiscale en droit interne, Etat des lieux de l'évasion fiscale en matière d'impôts directs dans la jurisprudence et la doctrine in RDAF 2010 p. 125 ss, 152; pour les différences essentielles entre l'interprétation économique et l'évasion fiscale, voir encore P.-M. GLAUSER, Notion d'évasion fiscale - Introduction générale in Glauser [édit.], Evasion fiscale, Une approche théorique et pratique de l'Evasion fiscale 2010, p. 1 ss, 19). De son côté, M. ZÜGER (voir

Steuerliche Missbräuche nach Inkrafttreten der 1. BVG- Revision in ASA 75 p. 513 ss, 544ss; dans le même sens F. VUILLEUMIER, L'évasion fiscale en matière d'impôts directs - questions choisies et cas pratiques in Glauser [édit.], Evasion fiscale, Une approche théorique et pratique de l'Evasion fiscale 2010, p. 85 ss) expose qu'avec l'introduction de l'art 79b al. 3 LPP, le législateur a voulu éviter qu'un rachat soit compensé par une prestation en capital avant l'écoulement d'un délai de trois ans. Un compte courant dans une caisse de pension privilégié fiscalement n'était pas souhaité, raison pour laquelle a dû être instauré un délai d'attente de trois ans avant qu'il soit possible de retirer les sommes versées. Il a voulu créer un instrument propre à empêcher que le placement délibérément temporaire de capitaux dans le 2ème pilier ne soit motivé que par des raisons purement fiscales. Il a ainsi souhaité une clarification des questions litigieuses sur l'admissibilité de rachats effectués peu de temps avant des versements de capitaux, questions jugées de manière diverse par les tribunaux; il a donc recherché une certaine objectivisation et non pas une libéralisation. La jurisprudence sur l'évasion fiscale développée jusqu'ici en forme la base. Les cas qui ont été considérés comme de l'évasion fiscale selon la jurisprudence développée par le Tribunal fédéral, peuvent continuer à l'être sous l'empire du nouvel article 79b al. 3 LPP. La portée de cette nouvelle norme devrait cependant aller plus loin, en particulier s'agissant de la proximité temporelle du rachat et du prélèvement de capital, car le législateur s'est exprimé relativement clairement sur ce point. Comme ce sont les comportements abusifs qui sont visés, la question se pose alors de savoir quelle importance peuvent revêtir les intentions subjectives. A cet égard, le rapport entre les deux décisions (rachat et prélèvement de capital) ne doit pas être aussi étroit que dans les cas d'évasion fiscale. Etant donné le lien avec l'évasion fiscale, l'élément subjectif représente un indice certes important mais non nécessaire pour conclure à un comportement abusif résultant d'un placement temporaire dans le 2ème pilier à des fins purement fiscales. Ce qui est décisif, c'est l'image objective que présente le cas concret.

- 8 - Constituent des critères significatifs permettant de conclure à un placement délibérément temporaire: - le bref laps de temps entre le rachat et le prélèvement du capital, le législateur partant d'une période d'au maximum trois ans pour que l'on soupçonne une évasion fiscale; - la certitude du versement imminent sous forme de capital ou la possibilité de déterminer encore la forme du versement de la prestation en même temps ou après le rachat; - en cas de départ à l'étranger, la possibilité de retirer en tout temps l'avoir de prévoyance en liquide; - la concentration, dans le temps, des rachats dans la phase précédant le prélèvement du capital. Constituent des critères permettant de conclure à des motifs purement fiscaux: - le cas où le procédé n'a pas de raison d'être sous l'angle de la prévoyance parce qu'aucune amélioration de poids n'est apportée à la prévoyance (par ex. montant de la rente de vieillesse inchangé, pas de protection d'assurance plus importante); - l'utilisation de l'avoir de prévoyance contraire à son but (par ex. retrait pour la propriété du logement en vue de l'abaissement de l'hypothèque suivi de son relèvement); - le financement du rachat par des fonds étrangers; - l'importance du rachat par rapport à l'importance de l'avoir de prévoyance actuel. L'art. 79b al. 3 LPP n'interdit pas le rachat en soi mais il interdit que le versement qui suit peu après intervienne sous forme de capital. Cela a pour conséquence que le rachat ne peut pas être admis en déduction et que la prestation en capital soit soumise à une imposition réduite dans une mesure équivalente. c) Il y a évasion fiscale si les trois conditions suivantes sont réunies: a) la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale ("ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich"), en tout cas inadaptée aux données économiques; b) le choix

de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie d'impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement réglé l'affaire; c) la voie choisie entraînerait effectivement une notable économie d'impôts si le fisc l'admettait. Si ces trois conditions sont réalisées, il faut fonder l'imposition sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée du but économique poursuivi par les intéressés correspondrait normalement au but économique visé par le contribuable (ATF 107 Ib 322, consid. 4; ATF précité du 20 juin 2006, consid. 3.1 et les références citées). Dans un arrêt 2A.18/2005 du 9 août 2005, le Tribunal fédéral a considéré que "Le rachat d'années de cotisations pour la prévoyance professionnelle d'un montant de 430'000 fr. le 8 novembre 2000 et le prélèvement du même montant le 13 novembre 2000 est insolite et ne peut s'expliquer que par la volonté du recourant de réaliser une notable économie d'impôts. La déduction de 215'000 fr. par année de calcul devait en effet permettre de réduire le revenu moyen du recourant de 245'298 fr. à 30'298 fr. Quant à la prestation en capital provenant du versement anticipé de l'avoir de prévoyance aux fins d'acquisition du logement de famille, elle est certes bien soumise à un impôt annuel entier mais uniquement à un taux correspondant au cinquième des taux ordinaires de l'art. 36 LIFD. Le procédé choisi par le recourant détourne le but d'un rachat d'années de cotisations destiné à constituer une prévoyance professionnelle" (ATF 131 II 627 consid. 5.2 et références citées, notamment Conférence suisse des impôts, Groupe de travail prévoyance, Prévoyance et impôts, Cosmos, Berne 2002, cas n° A.3.1.11).

- 9 - Plus récemment, le Tribunal fédéral a considéré comme remplissant les conditions de l'évasion fiscale l'opération consistant à racheter des années d'assurance (Fr. 120'000.--) suivie du versement d'une prestation de vieillesse en partie sous forme de rente (Fr. 36'000.--) et en partie sous forme de capital (Fr. 354'054.--), la rente de vieillesse étant pratiquement inchangée par rapport à celle résultant de l'avoir de prévoyance existant avant le rachat (Fr. 35'000.-- aux dires du recourant), de sorte que l'objectif de rachat n'était pas l'augmentation de la prévoyance (arrêt 2A.705/2005 du 13 avril 2006). Pour G. LAFFELY MAILLARD, il en résulte qu'un rachat volontaire effectué peu avant la retraite doit, sous peine d'évasion fiscale, effectivement augmenter la prévoyance, c'est-à-dire la rente de vieillesse; il importe peu que l'institution de prévoyance soit en droit de verser une prestation sous forme de capital sous l'angle notamment de l'art. 79b al. 3 LPP (voir Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 33 n. 63). 3. a) En l'espèce, les recourants se prévalent de l'arrêt 2A.705/2005 et soutiennent que l'objectif du rachat de 100'000 francs a bien été d'améliorer leur prévoyance versée sous forme de rente. Ils font valoir premièrement, qu'il ressortirait clairement du courrier du 1er décembre 2005 adressé au Service cantonal des contributions par les recourants que leur volonté était de recevoir les prestations de prévoyance pour moitié sous forme de rente et pour moitié sous forme de capital même si le texte ne fait pas état d'une décision définitive prise dans ce but. Un deuxième indice découlerait de la réponse donnée audit courrier par le Service cantonal des contributions qui, en précisant "Si le rachat envisagé est encore effectué en 2005, le retrait de votre 2ème pilier sous forme de capital en avril 2008 sera admis", aurait amené les recourants à comprendre que les rachats effectués après 2005 ne pourraient plus être prélevés que sous forme de rente. Ils auraient alors continué de bonne foi à effectuer des rachats dans l'idée d'améliorer la partie rentes de leur 2ème pilier. La Cour observe toutefois, avec l'autorité intimée, que la volonté des recourants d'améliorer leur rente en 2007 ne saurait être déduite de la demande de renseignements déposée en 2005, laquelle posait simplement les questions suivantes: "Ce versement (rachat d'une partie manquante de prestations) pourra-t-il être pris en capital en avril 2008 ? Si ce n'était pas le

cas, ce montant en cas de splitting 50/50 capital/rente, sera-t- il considéré comme faisant partie des 50% capital ou rente ou autre cas de figure, cela ne jouera aucun rôle étant donné que ce sera le montant total qui sera divisé en deux ? (...)" . Rien n'indique qu'à cette date, les recourants avaient déjà l'intention de recevoir leurs prestations de prévoyance en partie sous forme de capital. Quant à la réponse du fisc donnée à ce courrier, elle visait clairement le rachat envisagé en 2005 et pas plus. Si les recourants voulaient continuer à procéder à des rachats au-delà de 2005, ils pouvaient à nouveau se renseigner auprès de l'autorité fiscale afin de s'assurer des conséquences qui y seraient attachées (au sujet des assurances données, voir l'ATF publié in StE 2008 B 27.1 no 40). A cela s'ajoute le fait que ce n'est pas tant la volonté subjective des recourants qui est décisive pour juger si la déduction du rachat en question est abusive ou non mais bien ce qui ressort objectivement des circonstances. b) Les recourants sont d'avis que l'argument du Service cantonal des contributions, consistant à retenir que l'avoir de prévoyance était largement suffisant pour le versement d'une rente de 56'400 francs à la date du 31 mars 2007, pour conclure à une évasion fiscale est dénué de pertinence. Leur avoir de prévoyance pour le versement d'une telle rente était déjà suffisant bien avant (il s'élevait déjà à 1'024'221 fr. 40 au 31 décembre 2005) et le fisc a néanmoins admis à deux reprises des rachats en 2005 et en 2006.

- 10 - En l'occurrence, les recourants ont produit à l'appui du recours des attestations sur leur avoir de prévoyance au 31 décembre 2005 et au 31 mars 2008 (voir les tableaux ci- avant p. 2 s.). Or, seule une attestation sur l'état de l'avoir au 31 décembre 2007 aurait permis de déterminer si cet avoir était suffisant ou non. c) Selon les recourants, rien ne démontrerait que l'avoir de prévoyance accumulé soit à fin 2005, soit au 31 mars 2007, était affecté en priorité au financement d'une rente de 56'400 francs, de sorte qu'il serait tout aussi légitime de prétendre que ledit avoir servait d'abord à assurer le paiement du capital désiré par l'assuré. Et d'ajouter que si 660'490 francs (comme l'indique l'attestation du 8 novembre 2008), respectivement 512'110 francs (si l'on retient un partage par moitié entre rente et capital) ont été épargnés pour le versement futur d'une prestation de prévoyance en capital, il y aurait alors lieu de constater que les rachats effectués à partir de 2006 ont tous contribué à améliorer la rente de vieillesse par rapport à celle résultant de l'avoir de prévoyance existant avant le rachat, conformément aux exigences posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral. La Cour ne disconvient pas que le rachat litigieux a pu servir un but de prévoyance en améliorant quelque peu la rente de vieillesse du recourant, même si l'on doit constater qu'il s'est écoulé peu de temps entre les rachats de 2007 et la date de la retraite du recourant. Il n'en demeure pas moins que dans l'arrêt 2A.705/2005 dont se prévalent les recourants, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur un rachat qui concernait la période fiscale 2001 et les limites du nouvel art. 79b al. 3 LPP n'étaient donc pas encore applicables. Or, dans le cas d'espèce, les rachats de juin et septembre 2007 sont soumis aux conditions du nouvel art. 79b al. 3 LPP, dont la teneur est d'ailleurs rappelée à l'art. 26 al. 2 du règlement de prévoyance produit à l'appui du recours. Et la limite des trois ans qui y est prévue s'oppose à leur déductibilité. Certes, les prestations de la prévoyance sont financées par l'entier de l'avoir de prévoyance, ce qui a amené l'OFAS à considérer que le versement sous forme de capital reste possible si la prestation en capital provient d'un avoir de vieillesse déjà accumulé dans l'institution de prévoyance avant le rachat. Mais comme cela a été relevé plus avant (sous le consid. 2b), l'interprétation de l'OFAS ne permet pas d'éviter les abus. Or, en adoptant l'art. 79b al. 3 LPP, le législateur a précisément voulu lutter contre les cas d'évasion fiscale. Aussi, en matière fiscale, c'est une approche selon le principe last in - first out [LIFO] qui doit être préférée, au contraire de la méthode first in - first out [FIFO]

invoquée dans la réclamation, de sorte que l'avoir de vieillesse déjà existant au moment du rachat tombe aussi sous le coup dudit délai. Partant, aucun prélèvement partiel de l'avoir de vieillesse sous forme de capital n'est possible. Un rachat suivi d'un retrait de capital moins de trois ans plus tard doit donc en principe être considéré comme un placement provisoire de fonds dans le 2ème pilier opéré à des fins purement fiscales à concurrence du montant du rachat (voir notamment la pratique thurgovienne développée in RF 2008 p. 813, pratique qui semble d'ailleurs identique à celles des autres cantons: SG, LU et SZ). Si l'on considère qu'il s'est écoulé moins d'un an entre les rachats de juin et septembre 2007 et le prélèvement de capital en mars 2008, que les recourants avaient l'intention, comme ils l'ont allégué dans leur recours, de recevoir leurs prestations de prévoyance en partie sous forme de capital un retrait de capital indépendamment du fait qu'ils ne l'ont jamais exprimé clairement à l'époque à l'autorité intimée, et qu'ils ont procédé à trois rachats totalisant 230'000 francs dans les quelques neuf mois qui ont précédé le départ à la retraite du recourant, il convient d'admettre que le rachat totalisant 100'000 francs en 2007 contrevient à l'art. 79b al. 3 LPP et que les recourants se sont bien servi de leur

- 11 - 2ème pilier comme d'un compte-courant provisoire privilégié fiscalement en procédant au rachat litigieux. Il s'ensuit que ce rachat n'est pas déductible de leur revenu imposable. d) En revanche, s'agissant de la conclusion subsidiaire tendant à la correction des taxations de la prestation en capital à concurrence des rachats effectués en 2007 et 2008, cette question ne fait pas l'objet de la décision attaquée, l'autorité intimée ayant omis de la traiter en procédure de réclamation. La Cour fiscale constate toutefois que dite autorité propose de procéder à la réduction de l'imposition de la prestation en capital de 660'939 francs pour tenir compte des 230'000 francs de rachats effectués en 2007 et 2008, et elle en prend acte. Cette proposition apparaît d'ailleurs conforme à la doctrine précitée. Le recours est partiellement admis dans ce sens. 4. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. 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. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 600 francs. b) Il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), appliqué par analogie et par renvoi de l'art. 144 al. 4 loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), que la Cour fiscale du Tribunal administratif peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. En l'espèce, vu l'issue du litige, il paraît équitable d'allouer au mandataire pour le compte du recourant une indemnité réduite de 200 francs, toutes taxes comprises (TTC). Celle-ci est mise à charge de l'Etat. II. Impôt cantonal (604 2009-28) 5. a) En droit cantonal harmonisé, l'art. 34 al. 1 let. d de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) a une teneur similaire à celle de l'art 33 al. 1 let. d LIFD (voir également l'art. 9 al. 2 let. d de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes: LHID; RS 642.14). D'autre part, l'art. 79b al. 3 LPP et les principes développés en matière d'évasion fiscale sont également applicable au niveau cantonal. b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal. Le recours

est ainsi partiellement admis dans le sens qu'il est pris acte de la proposition de l'autorité intimée de procéder à la réduction de l'imposition de la prestation en capital de 660'939 francs. Pour le reste, le recours doit être rejeté pour les mêmes raisons qu'en droit fédéral.

- 12 - 6. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Lorsque le recours est partiellement admis, ils sont réduits proportionnellement. 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 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 1'200 francs. b) En vertu de l'art. 137 CPJA, en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. Lorsqu'une partie n'obtient que partiellement gain de cause, l'indemnité est réduite en proportion (art. 138 al. 2 CPJA). L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA ainsi que 8 ss Tarif JA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent. En l'espèce, vu l'issue du litige, il paraît équitable d'allouer au mandataire pour le compte du recourant une indemnité réduite de 400 francs, toutes taxes comprises (TTC). Celle-ci est mise à charge de l'Etat. **l a C o u r a r r ê t e : I. Impôt fédéral direct (604 2009-27)**

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