

# **NE\_GERICHTE CDP.2023.378 vom 17. Mai 2024**

NE Tribunal cantonal, 2024-05-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2023.378](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2023.378)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2023.378 du 17 mai 2024

IT: NE\_GERICHTE CDP.2023.378 del 17 maggio 2024

## **Erwägungen**

### **E. 1**

a) En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, comme c'est le cas en l'occurrence, il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'impôt fédéral direct et les impôts directs cantonal et communal ( ATF 135 II 260 cons. 1.3.2 et 1.3.3). Pour les mêmes motifs, l'autorité administrative, respectivement, judiciaire est autorisée à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question des deux catégories d'impôts ( ATF 135 II 260 cons. 1.3.1). b) En l'espèce, l'intimé a rendu une seule décision sur réclamation valant tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts directs cantonal et communal, ce qui est admissible. Dans ces circonstances, on ne peut reprocher au recourant d'avoir formulé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant la Cour de céans, laquelle statuera également dans un seul arrêt.

### **E. 2**

Interjeté pour le surplus dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 3**

Aucun motif ne justifie la suspension de la procédure, le caractère insolite de l'opération devant être apprécié au moment où les rachats litigieux ont lieu. La demande correspondante sera donc rejetée.

### **E. 4**

Le litige porte sur la possibilité pour le recourant de pouvoir déduire de son revenu imposable le montant de 335'000 francs affecté au rachat de la prévoyance professionnelle, auquel il a procédé en 2021. 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 en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 81 al. 2 LPP). Cette disposition a été reprise à l'article 33 al. 1 let. d LIFD (cf. également au niveau cantonal l'art. 36 al. 1 let. d LCdir et pour le droit harmonisé l'art. 9 al. 2 let. e LHID) qui prévoit que sont déduits du revenu les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle. 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 subobligatoire ( ATF 131 II 627 cons. 4.2). b) Selon l'article 79b al. 3 LPP, 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. La jurisprudence a retenu que cette disposition, si elle relevait en premier lieu de la prévoyance

professionnelle, avait aussi été adoptée pour des raisons fiscales (arrêt du TF du 12.03.2010 [ 2C\_658/2009 ] cons. 3.3, confirmé encore très récemment notamment dans les arrêts du TF du 27.01.2022 [ 2C\_839/2021 ] ; du 12.01.2021 [ 2C\_6/2021 ] et du 04.11.2019 [ 2C\_29/2017 ] ). Ces arrêts ont souligné qu'il ressortait de la genèse, la teneur et la systématique de l'article 79b al. 3 LPP que cette disposition reprenait et concrétisait la notion d'évasion fiscale et pouvait ainsi aboutir, si les conditions étaient remplies, au refus de la déduction du revenu imposable des rachats litigieux. En effet, le but du rachat est de mettre en place, respectivement d'améliorer la prévoyance professionnelle. Ce but est ainsi manifestement d'ourné lorsque ces mêmes montants, peu de temps après le rachat, sont à nouveau sortis de la prévoyance (arrêt du TF du 18.06.2010 [ 2C\_43/2010 ] cons. 2.1.2). Par conséquent, tout versement d'une prestation en capital effectué dans les trois ans suivant un rachat doit, en général, être considéré comme abusif et, partant, ce rachat ne saurait être déduit du revenu imposable ( ATF 142 II 399 cons. 4.1; arrêt du TF du 30.06.2015 [ 2C\_1051/2014 ] et les références citées). Font exception à cette règle les rachats effectués après un divorce ou une dissolution judiciaire du partenariat enregistré. En application de l'article 79b al. 4 LPP , de tels rachats ne sont pas soumis au délai de blocage de trois ans prévu à l'article 79b al. 3 LPP . Ils peuvent toutefois être constitutifs d'évasion fiscale en fonction des circonstances concrètes ( ATF 142 II 399 cons. 3 et 4; arrêt du TF du 14.06.2017 [ 2C\_895/2016 ] cons. 2.6). Dans son arrêt du 27.01.2022 [2C\_839/2021] précité), le Tribunal fédéral a précisé que tout retrait en capital avant le délai de trois ans est abusif et tout versement effectué pendant cette période ne peut faire l'objet d'une déduction dans la déclaration fiscale. Il n'est pas nécessaire de vérifier si l'intention était d'éluder l'impôt ou non. Le Tribunal fédéral a maintenu et développé cette jurisprudence (en lien avec l'art. 79b al. 4 LPP ), notamment, dans un arrêt du 18.07.2016 ([2C\_966/2015] , partiellement publié in : ATF 142 II 399 , traduit in : RDAF 2017 II 405 cons. 3.3.4 et 4.1 et les références citées; cf. aussi arrêt du TF du 14.06.2017 [2C\_895/2016] cons. 2.2). Il a en particulier précisé que la question de l'évasion fiscale n'avait pas été réglementée de manière exhaustive à l'article 79b al. 3 LPP , ce qui signifiait qu'une évasion fiscale ne pouvait être exclue du seul fait que la période de blocage avait été respectée ou qu'elle ne trouvait pas application. Aussi, l'examen de l'évasion fiscale – qui n'était pas nécessaire lorsque des prestations en capital avaient été obtenues moins de trois ans après un rachat, soit dans des cas clairs – n'était pas exclu et un procédé pouvait également s'avérer abusif dans des cas de rachats en principe admissibles selon l'article 79b al. 3 et 4 LPP . La Cour de droit public s'est inscrite dans la même logique, notamment dans son arrêt du 11 février 2013 ([ CDP.2012.58 ] publié sur le site internet du Tribunal cantonal et confirmé par le TF dans son arrêt du 13.09.2013 [2C\_243/2013, 2C\_244/2013] ) pour refuser la déduction d'un rachat alors qu'un prélèvement partiel de capital était intervenu moins de trois ans plus tard.

c) Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale lorsque les conditions suivantes sont réunies:

- a) la forme juridique choisie par le contribuable paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi (élément objectif);
- b) ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée (élément subjectif);
- c) le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était admis par l'autorité fiscale (élément effectif) ( ATF 142 II 399 cons. 4.2; cf. aussi sur la signification de ces conditions, ATF 138 II 239 cons. 4.1). Lorsque l'existence d'une évasion fiscale est examinée sous cet angle, les critères précités permettent de la distinguer de l'économie d'impôt acceptable du point de vue fiscal. S'agissant de l'examen de la construction juridique choisie, élément objectif de

l'analyse, il convient par conséquent d'accorder une importance décisive à son caractère totalement inapproprié. Pour admettre l'existence d'une évasion fiscale, l'on doit ainsi être en présence d'une construction qui – abstraction faite des aspects fiscaux – n'a aucun sens du point de vue économique. De son côté, l'élément subjectif joue un rôle déterminant dans la mesure où il est exclu d'admettre une évasion fiscale lorsque la construction juridique repose sur des raisons autres que la simple économie d'impôt. Lorsqu'une norme est invoquée de façon abusive, sans qu'aucun intérêt digne de protection ne le justifie, cela ne saurait rester sans conséquences. En ce qui concerne enfin l'analyse des effets de la construction, il ne faut pas perdre de vue que le contribuable est en principe libre de façonner ses relations juridiques comme il l'entend. Une intervention à l'encontre d'une construction abusive ne se justifie par conséquent que si celle-ci produit réellement des effets au plan fiscal ( ATF 142 II 399 cons. 4.2 et les références citées, 138 II 239 cons. 4.1). La question de savoir si les conditions pour admettre une évasion fiscale sont données doit être examinée en se fondant sur les circonstances concrètes du cas d'espèce. Lorsque l'évasion fiscale est retenue, la jurisprudence du Tribunal fédéral considère que l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur celle qui aurait été appropriée au but économique poursuivi ( ATF 138 II 239 cons. 4.1, 131 II 627 cons. 5.2.). Contrairement à l'opinion de la doctrine ( cf. par exemple Locher , Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, Archives 75, p. 680 et 696; Glauser , Transparence fiscale : vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés, RF 61/2006, p. 502 ), une telle fiction ne pose pas problème. En effet, ce n'est que la construction juridique formelle qui est niée (arrêt du TF du 28.06.2012 [2C\_732/2010] cons. 5.1; RJN 2019, p. 575 cons. 2d, confirmé par arrêt du TF du 07.06.2019 [ 2C\_1114/2018 ] ). Sur la base de ces critères, le Tribunal fédéral a retenu l'existence d'une évasion fiscale, notamment, en présence : a) de deux versements anticipés d'avois de prévoyance suivis de deux rachats, alors que les assujettis auraient pu prélever un capital d'emblée amputé des deux rachats litigieux (arrêt du TF du 10.03.2004 [ 2A\_389/2003 ] cons. 3, publié in : StE 2004 A 21.13 n° 6); b) d'un rachat d'années de cotisations suivi du prélèvement, dans les cinq jours consécutifs, d'un montant équivalent à celui du rachat pour l'acquisition d'un logement familial au sens de l'article 30c LPP ( ATF 131 II 627 cons. 5.2, publié in : RDAF 2005 II 532, Archives 76, p. 600); c) d'un rachat effectué alors que l'activité professionnelle et/ou le séjour du contribuable en Suisse étaient sur le point de cesser (arrêts du TF des 14.03.2006 [ 2A.461/2005 ] cons. 3-5, publié in : RDAF 2007 II 230, Archives 78, p. 289, et 13.04.2006 [ 2A.705/2005 ] cons. 3-5); d) d'un rachat, par un indépendant assuré facultativement, d'années de cotisations pendant cinq ans, suivi de la résiliation du contrat et de l'utilisation des fonds versés pour acquérir une résidence secondaire, puis de la nouvelle conclusion d'un contrat de prévoyance et, derechef, de l'opération de rachats (arrêt du TF du 20.03.2009 [ 2C\_462/2008 ] cons. 7-8, non publiés in : ATF 135 I 198 , publié in : RDAF 2009 II 368).

## **E. 5**

En l'espèce, les rachats de cotisations LPP totalisant 335'000 francs en 2021 apparaissent comme insolites. Le recourant, alors qu'il venait de signer un document le 13 juillet 2021 pour occuper un emploi au Canada (cf. document intitulé " Family of companies "), a procédé à des rachats de cotisations LPP les 14 et 19 juillet ainsi que le 28 septembre 2021, alors qu'il quittait la Suisse à fin septembre de la même année. Ainsi, au moment où il a décidé de racheter des années de cotisations auprès de la caisse de pension de son employeur suisse, il savait déjà que ses rapports de travail se terminaient, ainsi que ceux

avec la caisse de pension de son employeur (art. 10 LPP, dans ce sens cf. également courrier de B.\_\_\_\_\_ Sàrl du 23.09.2021). L'argument selon lequel il n'aurait reçu les informations liées au système de prévoyance dont il bénéficiait au Canada qu'en janvier 2022 paraît peu crédible. Son employeur l'a en effet invité, en juillet 2021 déjà, à prendre contact avec un fournisseur de programmes d'aide aux employés afin d'obtenir les informations nécessaires à cet égard (cf. document intitulé Family of companies, p. 2). Le procédé choisi par le contribuable détourne le rachat d'années de cotisations de son but, à savoir constituer une prévoyance professionnelle en Suisse. En application de l'article 5 LFLP, ce rachat ainsi que les autres avoirs de prévoyance auprès de la caisse de pension pouvaient, moyennant quelques démarches, lui être versés en espèces. Un droit au paiement en espèces n'existe que si la personne concernée quitte définitivement la Suisse. Pour éviter les abus, l'OFAS a certes invité les institutions de prévoyance et de libre passage à n'accorder le paiement en espèces qu'aux ressortissants étrangers dont l'autorisation de séjour ne permet pas un retour immédiat en Suisse, par exemple un départ définitif annoncé aux autorités compétentes, ce qui met un terme au droit de séjour (OFAS, Bulletin de prévoyance professionnelle, no 78, 463). Il suffirait toutefois au recourant, qui est au bénéfice d'une garantie de retour jusqu'au 30 septembre 2025 délivrée par le Service des migrations, d'annoncer son départ définitif aux autorités compétentes, de produire un certain nombre de documents (contrat de bail, achat bien immobilier, contrat de travail, etc.), et ainsi manifester sa volonté de mettre un terme à son permis C, pour obtenir un tel paiement en espèces. On relèvera en outre que la fondation de libre passage auprès de laquelle le recourant a transféré son avoir de libre passage, ne pose aucune exigence particulière en cas de dissolution anticipée de la relation de compte en cas de départ définitif à l'étranger, si ce n'est celle de l'article 25f LFLP laquelle est toutefois sans pertinence dans le cas particulier. Si le fait que l'intéressé ainsi que sa famille aient sollicité une garantie de retour au SMIG constitue un indice pour un éventuel retour en Suisse, le transfert de l'avoir de prévoyance auprès d'une fondation de libre passage sise dans un canton à la fiscalité avantageuse, avec ouverture de deux comptes de libre passage, indique par contre plutôt une volonté de voir imposer le capital de manière privilégiée par ce canton au moment du retrait. Le fait d'avoir splitté l'avoir de prévoyance sur deux comptes de libre passage constitue d'ailleurs un indice supplémentaire en faveur d'un retrait en capital au moins partiel. Il ressort en outre du dossier que la volonté de l'employeur suisse n'était pas de réintégrer le recourant au sein de B.\_\_\_\_\_ Sàrl, pas plus que dans une autre filiale du groupe C.\_\_\_\_\_ en Suisse, puisque dans le document signé par l'intéressé le 13 juillet 2021 intitulé " C.\_\_\_\_\_ One-Way Move Letter ", il a indiqué ce qui suit : " Your relocation will be classified as a One-Way Move with C.\_\_\_\_\_ ". Le recourant est par ailleurs au bénéfice d'un contrat de durée indéterminée au Canada. A cela s'ajoute que le montant racheté ne s'inscrit pas, contrairement à ce que soutient le recourant, dans une continuité des années précédentes, le SCCO mentionnant, qu'entre 2016 et 2020, les rachats ont oscillé entre 20'000 francs et 60'000 francs alors qu'en 2021, les rachats totalisaient 335'000 francs. L'argument du recourant selon lequel ce dernier rachat était destiné à couvrir les années où il serait absent de Suisse ne convainc pas. En effet, d'une part, le recourant, par le rachat litigieux contournait en fait l'interdiction de rachat en franchise d'impôt sur son compte de libre passage (cf. ch 5 du règlement de prévoyance F.\_\_\_\_\_). D'autre part, le recourant est soumis à la prévoyance professionnelle de son nouvel employeur canadien depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022. Si, comme il le soutient, le système de prévoyance canadien ne lui permettra pas de maintenir son train de vie lorsqu'il aura atteint

l'âge de la retraite, le recourant, aujourd'hui âgé de 43 ans, dispose encore, en cas de reprise d'activité lucrative en Suisse, de nombreuses années pour compléter sa prévoyance et n'avait pas à recourir à ce rachat insolite seulement quelques jours avant son départ de Suisse. Enfin, si la construction juridique en cause était acceptée d'un point de vue fiscal, elle procurerait effectivement une notable économie d'impôt au recourant, évaluée à 111'170 francs. Les critères fondant une tentative d'évasion fiscale étant par conséquent réunis s'agissant du rachat litigieux, il se justifiait de refuser de déduire fiscalement, tant pour l'IFD que pour l'ICC, le montant du rachat effectué en 2021.

#### **E. 6**

Les considérants qui précèdent amènent au rejet du recours et à la confirmation de la décision sur réclamation du 16 novembre 2023 concernant les décisions en matière d'impôts directs cantonal, communal et d'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2021. Le recourant qui succombe doit supporter les frais judiciaires (art. 47 LPJA). Il n'a pas droit à des dépens (art. 48 LPJA a contrario).

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