

NE_GERICHTE TA.2007.130 vom 23. Januar 1951

NE Tribunal cantonal, 1951-01-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.2007.130_d19510123

FR: NE_GERICHTE TA.2007.130 du 23 janvier 1951

IT: NE_GERICHTE TA.2007.130 del 23 gennaio 1951

Regeste

Imposition d'une prestation en capital du 2ème pilier en cas de départ à l'étranger, échéance et mode d'imposition.

Erwägungen

E. 1

a) Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal, compte tenu notamment de l'application des fêtes judiciaires (art.20 LPJA et 118 litt.a CPC). b) Selon l'article 145 LIFD, dans la mesure où le droit cantonal le prévoit, la décision sur recours peut encore être portée devant une autre instance cantonale, indépendante de l'administration. Les articles 140 à 144 s'appliquent par analogie. L'article 140 LIFD prévoit que le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales (al.1). L'article 133 s'applique par analogie (al.2). L'article 133 LIFD al.1 prévoit que le délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation a été remise à l'autorité de taxation, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit. Les cas dans lesquels une réclamation déposée après le délai de 30 jours est néanmoins recevable sont énumérés à l'alinéa 3. L'article 133 LIFD est considéré comme exhaustif. En matière d'impôt fédéral direct, il n'y a ainsi pas de place pour l'application des fêtes judiciaires de droit cantonal, que ce soit pour la procédure de réclamation ou pour celle de recours (ATF non publié du 15.02.2006 [2A.70/2006] cons.3; Casanova , in Yersin/Noël (éditeurs), Commentaire romand de la LIFD, 2008, remarque 22 ad art.140 LIFD). En l'espèce, le jugement du 7 mars 2007 du Tribunal fiscal a été notifié au mandataire de la recourante le 8 mars 2007. Le délai de recours - de 30 jours - est arrivé à échéance le 7 avril 2007 dès lors que les fêtes judiciaires de droit cantonal ne sont pas applicables en matière d'impôt fédéral direct et que des fêtes ne sont pas prévues par la LIFD. Il s'ensuit que le recours du 23 avril 2007, déposé tardivement, est irrecevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

E. 2

a) Le présent litige a pour objet le traitement fiscal d'une prestation de libre passage de la caisse de pensions de la République et canton de Neuchâtel acquise par l'épouse B. en raison d'un départ à l'étranger, soit en France, où elle a déplacé son domicile le 23 juillet 2005. Cette prestation a été réclamée le 1er juillet 2005 et a été versée le 18 août 2005, après retenue de l'impôt à la source. Une demande de remboursement de l'impôt à la source a été rejetée par le Service des contributions, puis sur recours par le Tribunal fiscal. b)

L'épouse B. conteste pouvoir être assujettie par les autorités neuchâteloises à l'impôt à la source aux niveaux fédéral, cantonal et communal. Cette contestation porte tout d'abord sur la compétence de prélever l'impôt entre l'Etat de résidence du contribuable (soit la France) et l'Etat auquel est rattachée l'institution de prévoyance (soit la Suisse). Ensuite se pose la question du mode de prélèvement de l'impôt (à la source ou selon l'impôt ordinaire sur le revenu).

E. 3

a) Dans un contexte international, il convient d'examiner en premier lieu quel Etat dispose de la compétence d'imposer le revenu en cause, sachant toutefois qu'une imposition effective ne peut intervenir que si l'Etat auquel les textes de droit international public attribuent la compétence d'imposer dispose d'une base légale de droit interne pour ce faire.

b) La Suisse et la France sont liées par la convention de double imposition du 9 septembre 1966 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (CDI-F; RS 0.672.934.91). Selon l'article 1er CDI-F, la convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats. Selon la jurisprudence, lorsqu'une partie est domiciliée en Suisse, elle est considérée comme résidente de cet Etat au sens de la CDI-F (ATF non publié du 31.05.2002 [2A.50/2002] cons.2.1). L'article 21 CDI-F prévoit que les rémunérations, y compris les pensions, versées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, ou par une personne morale du droit public de cet Etat, soit directement soit par prélèvement sur un fonds spécial, à une personne physique possédant la nationalité de cet Etat, au titre de services rendus actuellement ou antérieurement, ne sont imposables que dans l'Etat contractant d'où proviennent ces rémunérations. Il s'agit d'une exception, en faveur de l'Etat débiteur des pensions et autres rémunérations "publiques", au principe de l'imposition dans l'Etat du bénéficiaire de pensions et autres rémunérations similaires (art.20 CDI-F). Les rémunérations peuvent être versées par un Etat, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivité locales ou également par une personne morale du droit public de l'Etat considéré. Il importe peu que les services soient rendus dans le cadre d'une activité commerciale ou industrielle (Muller , La nouvelle convention franco-suisse contre la double imposition du 9 septembre 1966, RDAF 1968, ad art.21, p.177 ss). Les prestations de prévoyance versées par des institutions de droit privé sont imposables en général dans l'Etat de domicile du bénéficiaire; tel est le cas dans le cadre de la CDI-F (Arrêt du 15.11.2002, RDAF 2003 II 80 cons.2b). c) Les commentaires formulés à propos de la Convention modèle OCDE sont utiles pour l'interprétation et l'application de la CDI-F lorsque des articles de ces deux conventions ont un contenu identique (ATF non publié du 08.10.2007 [2C_265/2007] cons.2.3). Il en va ainsi des articles 18 et 19 paragraphe 2 du Modèle de convention concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (art.18 CM-OCDE; Laffely-Maillard , in Yersin/Noël (éditeurs), Commentaire romand de la LIFD, 2008, remarques 3 et 6 ad art.96 LIFD), qui ont inspiré les articles 20 et 21 CDI-F . Selon l'article 18 CM-OCDE (dans sa teneur du 15.07.2005), sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet Etat. L'article 19 paragraphe 2 prévoit que les pensions et autres rémunérations similaires payées par un Etat contractant, ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique, au titre de services rendus à cet Etat ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet Etat (litt.a). Toutefois, ces pensions et autres

rémunérations similaires ne sont imposables que dans l'autre État contractant si la personne physique est un résident de cet État et en possède la nationalité (litt.b). Selon le commentaire au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (édition 2005), le terme de subdivisions politiques et collectivités locales de l'article 19 se réfère notamment aux cantons (remarque 3). Bien que le mot "pension", au sens courant, ne couvre que des versements périodiques, l'expression "autres rémunérations similaires" est suffisamment large pour couvrir les versements non périodiques. Il peut s'agir en tel cas d'un versement forfaitaire en lieu et place de versements périodiques de pension au profit d'un ancien salarié de l'Etat après la cessation de son emploi (remarque 5.1). d) Dès lors, il faut considérer que l'article 21 CDI-F est applicable aux prestations de prévoyance provenant d'institutions publiques, soit comme en l'espèce aux prestations de libre passage versées par la caisse de pensions de la République et canton de Neuchâtel. La thèse défendue à ce sujet par la recourante, selon laquelle la CDI-F serait inapplicable à l'égard des caisses de pensions étatiques (recours du 23.04.2007 no 11), doit être écartée. Il n'est en outre pas déterminant, comme s'en prévaut cette dernière (recours du 23.04.2007 no 12), que le régime du 2ème pilier n'existait pas encore en Suisse lors de l'entrée en vigueur de la CDI-F, étant donné que cette convention est actuellement applicable aux prestations de prévoyance versées par une institution de droit privé (Arrêt du 15.11.2002, RDAF 2003 II 80). En l'espèce, l'épouse B. est de nationalité suisse et a reçu une prestation de libre passage de la caisse de pensions de la République et canton de Neuchâtel, de sorte que la Suisse est compétente pour prélever un impôt sur cette prestation (art.20 CDI-F).

E. 4

Il s'agit à présent de déterminer si le droit suisse contient une disposition fondant l'imposition de la prestation LPP litigieuse et, cas échéant, les modalités d'imposition des prestations de libre passage en Suisse, en particulier le type d'impôt (rôle ordinaire ou imposition à la source) auquel elles sont soumises. a) Selon l'article 2 de la loi fédérale sur le libre passage (LFLP), si l'assuré quitte l'institution de prévoyance avant la survenance d'un cas de prévoyance (cas de libre passage), il a droit à une prestation de sortie. Selon l'article

E. 5

al.1 litt.a LFLP), le Tribunal cantonal du canton de Bâle-Campagne a relevé que le moment de l'imposition de la prestation de prévoyance se déterminait, pour des raisons pratiques, non pas sur la demande de paiement mais sur le moment du versement effectif. L'assuré avait rompu ses rapports de service pour le 30 novembre 1992 et déménagé aux USA début octobre 1993; la demande de versement de même que le versement effectif ont eu lieu le

E. 7

La recourante soutient que la prise en compte, du point de vue fiscal, de la date du versement en espèces de la prestation de libre passage serait inéquitable dans la mesure où l'institution de prévoyance pourrait décider à sa guise de quelle façon la prestation devrait être imposée. Elle souligne le laps de temps, trop long selon elle, entre la requête de versement et le versement effectif (recours du 23.04.2007 no 7-9). A ce sujet, on relèvera que l'OFAS recommande aux caisses de pensions de ne verser la prestation qu'après un délai d'attente afin de s'assurer que le départ de Suisse est bien définitif (Conférence suisse des impôts, Prévoyance et impôts, cas d'application de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle, cas A 4.3.1, p.3). La caisse de pensions de la République et canton de Neuchâtel était donc parfaitement légitimée à attendre un certain délai à compter du

moment où les époux B. avaient quitté la Suisse pour s'assurer que leur départ était bien définitif.

E. 8

En outre, contrairement à ce que semble indiquer la recourante, la prestation de libre passage n'aurait pas été franche d'impôt si elle avait été versée antérieurement au 23 juillet 2005, soit avant le départ définitif à l'étranger. Dans ce cas, cette prestation aurait alors été soumise à l'impôt ordinaire sur le revenu, et la charge fiscale se serait élevée à 2'137.40 francs selon les données fournies par le Tribunal fiscal dans ses observations du 23 mai 2007, soit à un montant supérieur à la retenue de l'impôt à la source. Compte tenu de ce que la CDI-F attribue à la Suisse la compétence d'imposer la prestation litigieuse et que ne se posait plus dès lors que la question du mode de taxation et de perception (au rôle ordinaire ou à la source) de l'impôt, la solution préconisée par la recourante lorsqu'elle sollicite le remboursement de l'impôt à la source revient en définitive à plaider pour une solution fiscalement moins favorable.

E. 9

a) Ceci étant, on peut se demander si les époux B. n'auraient pas dû faire l'objet d'une imposition commune, étant donné que les époux B. ont tous deux demandé et obtenu le versement de leur prestation de libre passage auprès de leur caisse de prévoyance pendant l'année 2005. b) Au niveau fédéral, l'article 9 al.1 LIFD dispose que les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial. Cette règle pose le principe de l'addition des éléments imposables des conjoints. L'idée de base est que le couple forme une unité économique (ATF 133 II 305 cons.8.6; Jaques, in Yersin / Noël (éditeurs), Commentaire romand de la LIFD, 2008, remarques 1 et 3 ad art.9 LIFD). Au niveau cantonal, l'article 10 al.1 LCdir prévoit que le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial. Cette disposition est conforme à l'article 3 al.3 LHID. Constituant des revenus à caractère non périodique, les prestations de prévoyance sont soumises à un impôt annuel entier, indépendamment de la durée de l'assujettissement (art. 38 al.1 LIFD). Cet impôt annuel est fonction de l'ensemble des prestations de prévoyance acquises au cours de la même année fiscale. Sont additionnées, pour le calcul de l'impôt, non seulement les prestations de prévoyance acquises par le contribuable au cours de la période fiscale, mais également celles acquises par son conjoint (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 9 ad art.38 LIFD et les références citées; Baumgartner, in Zweifel/Athanas (éditeurs), Kommentar zum DBG, 2e édition, 2008, remarque 11a ad art.38 LIFD). Il convient d'examiner si le principe de l'addition des éléments imposables des conjoints (art.9 al.1 LIFD et 10 al.1 LCdir) est applicable aux prestations de prévoyance reçues par chacun des époux lorsque la prestation de l'un d'eux a fait l'objet d'une retenue de l'impôt à la source. L'application de l'article 38 LIFD est subordonnée au domicile ou au séjour en Suisse à l'échéance de la prestation, et l'impôt à la source doit être retenu par l'institution de prévoyance lorsqu'une prestation de prévoyance est versée à un contribuable à l'étranger (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 7 ab initio ad art.38 LIFD). Le régime de l'impôt à la source et celui de l'impôt ordinaire sur le revenu se complètent et s'excluent l'un et l'autre; une prestation ne peut être frappée de l'impôt que dans le cadre de l'une ou de l'autre procédure, mais non dans les deux (RDAF 2003 II 80 cons.2b et la référence citée). Dès lors, il faut considérer que le principe de l'addition des éléments imposables des conjoints n'est pas applicable lorsqu'une prestation de prévoyance acquise par l'un des époux a fait l'objet d'une retenue de l'impôt à la source,

car cette prestation ne peut ensuite être soumise à l'impôt ordinaire sur le revenu. c) Il s'ensuit en l'espèce que la prestation de libre passage reçue par la recourante - qui a fait l'objet d'une retenue de l'impôt à la source - ne peut être imposée une seconde fois au titre de l'impôt ordinaire sur le revenu, de sorte qu'elle ne saurait être englobée dans le revenu global des époux B. en application de l'addition des éléments imposables des conjoints.

E. 10

Enfin, la recourante se prévaut d'une inégalité de traitement, dès lors que le Service des contributions n'a pas prélevé d'impôt à la source sur la prestation de prévoyance reçue par l'époux B. (recours du 23.04.2007 no 13). Il s'agit toutefois, dans ce dernier cas, d'un retrait anticipé en raison de l'âge selon l'article 16 al.1 OLP, et non d'un retrait en raison d'un départ définitif à l'étranger selon l'article 5 al.1 litt.a LFLP. L'échéance de la prestation de prévoyance, qui détermine le moment de la réalisation du revenu, est alors réglée par le contrat ou le règlement de l'institution de prévoyance (RDAF 2003 II 80 cons.4; Laffely-Maillard, op.cit., remarque 18 ad art.22 LIFD et remarque 8 ad art.96 LIFD; Prévoyance et impôts, cas d'application de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle, cas A 4.3.3). Du point de vue fiscal, la prestation de prévoyance reçue par l'épouse B. n'est donc pas régie par les mêmes règles que celle reçue par l'époux B.; il s'agit de deux raisonnements juridiques différents qui ne sont pas comparables. En particulier, en relation avec le considérant 7 précité, il n'y a aucune nécessité pour l'institution de prévoyance d'attendre la preuve de la réalisation du cas de prévoyance s'il dépend de l'âge, et non comme en l'espèce d'un départ à l'étranger, si bien que les arguments pratiques pour retenir la date du versement effectif ne s'appliquent pas.

E. 11

Fondé sur ce qui précède, le recours doit être rejeté. Les frais doivent être mis à la charge de la recourante, en compensation avec son avance (art.47 LPJA), et elle ne peut prétendre à une allocation de dépens (art.48 LPJA a contrario).

E. 19

paragraphe 2 du Modèle de convention concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (art.18 CM-OCDE;Laffely-Maillard,in Yersin/Noël (éditeurs), Commentaire romand de la LIFD, 2008, remarques 3 et 6 ad art.96 LIFD), qui ont inspiré les articles 20 et 21 CDI-F. Selon l'article 18 CM-OCDE (dans sa teneur du 15.07.2005), sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet État. L'article 19 paragraphe 2 prévoit que les pensions et autres rémunérations similaires payées par un État contractant, ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique, au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet État (litt.a). Toutefois, ces pensions et autres rémunérations similaires ne sont imposables que dans l'autre État contractant si la personne physique est un résident de cet État et en possède la nationalité (litt.b). Selon le commentaire au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (édition 2005), le terme de subdivisions politiques et collectivités locales de l'article 19 se réfère notamment aux cantons (remarque 3). Bien que le mot "pension", au sens courant, ne couvre que des versements périodiques, l'expression "autres rémunérations similaires" est suffisamment large pour couvrir les versements non périodiques. Il peut s'agir en tel cas

d'un versement forfaitaire en lieu et place de versements périodiques de pension au profit d'un ancien salarié de l'Etat après la cessation de son emploi (remarque 5.1).

d) Dès lors, il faut considérer que l'article 21 CDI-Fest applicable aux prestations de prévoyance provenant d'institutions publiques, soit comme en l'espèce aux prestations de libre passage versées par la caisse de pensions de la République et canton de Neuchâtel. La thèse défendue à ce sujet par la recourante, selon laquelle la CDI-F serait inapplicable à l'égard des caisses de pensions étatiques (recours du 23.04.2007 no 11), doit être écartée. Il n'est en outre pas déterminant, comme s'en prévaut cette dernière (recours du 23.04.2007 no 12), que le régime du 2^{ème} pilier n'existait pas encore en Suisse lors de l'entrée en vigueur de la CDI-F, étant donné que cette convention est actuellement applicable aux prestations de prévoyance versées par une institution de droit privé (Arrêt du 15.11.2002, RDAF 2003 II 80). En l'espèce, l'épouse B. est de nationalité suisse et a reçu une prestation de libre passage de la caisse de pensions de la République et canton de Neuchâtel, de sorte que la Suisse est compétente pour prélever un impôt sur cette prestation (art. 20 CDI-F).

4. Il s'agit à présent de déterminer si le droit suisse contient une disposition fondant l'imposition de la prestation LPP litigieuse et, cas échéant, les modalités d'imposition des prestations de libre passage en Suisse, en particulier le type d'impôt (rôle ordinaire ou imposition à la source) auquel elles sont soumises.

a) Selon l'article 2 de la loi fédérale sur le libre passage (LFLP), si l'assuré quitte l'institution de prévoyance avant la survenance d'un cas de prévoyance (cas de libre passage), il a droit à une prestation de sortie. Selon l'article 5 al. 1 litt. a et al. 2 LFLP, l'assuré peut exiger le paiement en espèces de la prestation de sortie lorsqu'il quitte définitivement la Suisse. Le paiement en espèces ne peut intervenir qu'avec le consentement écrit de son conjoint. Selon la jurisprudence, le paiement en espèces de la prestation de sortie suppose une demande exercée à l'encontre de la caisse de prévoyance. Celle-ci doit alors examiner si les conditions posées par l'article 5 al. 1 LFLP sont réunies; elle peut refuser de procéder au versement lorsqu'elle arrive à la conclusion que ces conditions ne sont pas remplies (ATF 133 V 205 cons. 4.7; 119 III 18 cons. 3b/bb). Il y a lieu d'obtenir de l'intéressé, en plus de la demande de paiement en espèces, des documents prouvant le caractère définitif de son départ, afin d'éviter des abus. La preuve peut être apportée notamment par la présentation d'une attestation de la police des étrangers, du nouveau contrat de travail passé avec un employeur à l'étranger, d'un contrat de location d'appartements ou d'un contrat d'achat d'habitation, etc. (ATF 119 III 18 cons. 3b/bb et les références citées).

Selon l'article 83 LPP, les prestations fournies par des institutions de prévoyance sont entièrement imposables à titre de revenus en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Le législateur a prévu cette disposition en contrepartie de la déduction des cotisations (ATF 117 Ib 358 cons. 3). Les dispositions fiscales de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité contiennent des principes obligatoires et visent, dans cette mesure, à une uniformisation du droit des impôts directs des cantons, des communes et de la Confédération. Ainsi, l'article 83 LPP définit quels revenus sont imposables. Cela vaut également pour les impôts directs des cantons et des communes (ATF 119 Ia 241 cons. 6b; 116 Ia 264 cons. 3; ATF non publié du 03.05.2006 [2A.136/2005] cons. 4.2). Les prestations de prévoyance ne sont imposables que si elles sont exigibles (Fischer/Räber, *Persönliche Steuer und Vorsorgeplanung*, 4e éd., Berne, 2002, p. 164; Maute/Steiner/Rufener, *Steuern und Versicherungen*, 2e éd., Berne, 1999, p. 158; Richner, *Zeitpunkt des Zufließens von Leistungen der beruflichen Vorsorge und der*

Gebundene Selbstvorsorge, Archives de droit fiscal suisse, vol.62, p.517).

b) Au niveau cantonal et communal, l'article 25 al.1 de la loi sur les contributions directes (LCdir) prévoit que 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 imposables. Selon l'article 42LCdir, les prestations en capital provenant de la prévoyance selon l'article 25LCdir sont imposées séparément et soumises à un impôt annuel entier calculé, sous certaines réserves, sur la base d'un taux représentant le quart du barème déterminant pour l'impôt sur le revenu. Ces deux dispositions sont conformes aux articles 7 al.1 et 11 al.3 LHID (ATF non publié du 06.02.2006 [2A.1/2005] cons.5.1).

Selon l'article 6 al.1 litt.d LCdir, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées, ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique lorsque, ensuite d'une activité pour le compte d'autrui régie par le droit public, elles reçoivent des pensions, des retraites ou d'autres prestations d'un employeur ou d'une caisse de prévoyance qui a son siège dans le canton. L'article 154 al.1 litt.a LCdir prévoit que les personnes domiciliées à l'étranger qui reçoivent des rentes, des pensions, des retraites, un capital ou d'autres prestations d'un employeur ou d'une caisse de prévoyance ayant son siège ou un établissement stable dans le canton, ensuite d'une activité pour le compte d'autrui régie par le droit public sont soumises à l'impôt à la source sur ces prestations. Ces dispositions sont conformes aux articles 4 al.2 litt.d et 35 al.1 litt.f LHID. Le droit neuchâtelois a donc instauré le même système d'imposition des prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle que le système fédéral (ATF non publié du 06.02.2006 [2A.1/2005] cons.5.2, concernant des prestations provenant d'institutions de droit privé).

c) Au niveau fédéral, l'article 22 LIFD prévoit que sont imposables tous les revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle, y compris les prestations en capital (al.1). Sont notamment considérés comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle les prestations des caisses de prévoyance et des polices de libre-passage (al.2). Selon l'article 38 LIFD, les prestations en capital selon l'article 22 sont imposées séparément. Elles sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier (al.1). L'impôt est calculé sur la base de taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l'article 36 (al.2). Selon l'article 5 al.1 litt.d LIFD, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'ensuite d'une activité pour le compte d'autrui régie par le droit public, elles reçoivent des pensions, des retraites ou d'autres prestations d'un employeur ou d'une caisse de prévoyance qui a son siège en Suisse. Les cas d'assujettissement prévu à l'article 5 LIFD sont en principe soumis à l'impôt à la source selon les articles 91 ss LIFD (Pedroli, in Yersin / Noël (éditeurs), Commentaire romand de la LIFD, 2008, remarque 2 ad art.5 LIFD; Oberson, Droit fiscal suisse, 3e édition, 2007, p.245).

S'agissant de l'impôt à la source au niveau fédéral, l'article 95 LIFD prévoit que les personnes domiciliées à l'étranger qui reçoivent d'un employeur ou d'une institution de prévoyance sis en Suisse des pensions, des retraites ou d'autres prestations découlant de rapports de travail de droit public doivent l'impôt sur ces prestations (al.1). L'obtention de telles prestations de source suisse constitue une circonstance de rattachement économique

selon l'article 5 al.1 litt.d LIFD justifiant un assujettissement limité en Suisse (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 1 ad art.95 LIFD). L'échéance de l'impôt à la source intervient lors du versement. La prestation de prévoyance est donc assujettie à l'impôt à la source si, au moment de son versement, le bénéficiaire n'est ni domicilié ni en séjour en Suisse (ATF non publié du 06.02.2006 [2A.1/2005] cons.3.3 in fine; Laffely-Maillard, op.cit., remarque 7 ad art.96 LIFD et remarque 6 ad art.95 LIFD, les deux avec références).

L'impôt à la source est conçu non seulement aux fins de sûreté dans la perception de l'impôt mais aussi comme un impôt définitif qui remplace la procédure ordinaire de taxation et de perception des impôts fédéral direct, cantonal et communal, sous la houlette de l'administration cantonale (ATF non publiés du 13.04.2006 [2A.705/2005] cons.3.1 et du 14.03.2006 [2A.461/2005] cons.3.1, les deux avec références; Pedrolì, op.cit., remarque 3 ad intro aux art.83-101 LIFD). Le but est avant tout de lutter contre les abus, consistant pour la personne qui va recevoir une prestation en capital d'une institution de prévoyance de déplacer son domicile à l'étranger afin d'échapper à toute imposition en Suisse (RDAF 2003 II 80 cons.3b et les références citées; Laffely-Maillard, op.cit., remarque 1 ad art.96 LIFD). L'impôt à la source suppose une substitution fiscale. Le débiteur de l'impôt est le débiteur de la prestation imposable, soit la caisse de prévoyance dans le cas de l'article 95 LIFD, qui a l'obligation de retenir l'impôt et de le verser au fisc. Le contribuable (ou sujet fiscal) est le créancier de la prestation imposable, soit l'assuré dans le cas de l'article 95 LIFD (Pedrolì, op.cit., remarque 2 ad intro aux art.83-101 LIFD; Oberson, op.cit., p.243 ss).

L'article 95 LIFD ne heurte pas le droit fiscal international, soit les conventions de double imposition conclues par la Suisse et des Etats étrangers, lesquelles attribuent usuellement au seul Etat débiteur la compétence d'imposer les rémunérations et pensions versées par l'Etat ou une collectivité publique (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 5 ad art.95 LIFD). Tel est précisément le cas de l'article 21 CDI-F.

Sur requête, l'impôt à la source est restitué dans les trois ans dès l'échéance de la prestation si le contribuable joint à sa demande une attestation de l'autorité fiscale compétente de l'autre Etat contractant, certifiant qu'elle a connaissance du versement de ce capital (art.11 OIS; ATF non publié du 06.02.2006 [2A.1/2005] cons.4; RDAF 2003 II 80 cons.2b; Laffely-Maillard, op.cit., remarque 5 ad art.95 LIFD et remarque 8 ad art.96 LIFD). L'impôt à la source sur les prestations en capital provenant de la prévoyance versées à un bénéficiaire à l'étranger peut avoir un caractère provisoire (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 5 ad art.95 LIFD et remarque 6 ad art.96 LIFD). Cependant, lorsque la prestation de prévoyance n'est versée qu'une fois que le bénéficiaire s'est établi à l'étranger, l'institution de prévoyance doit prélever l'impôt à la source et celui-ci est acquis à la Suisse pour autant qu'une convention de double imposition attribue à l'Etat débiteur de la prestation la compétence de prélever l'impôt (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 7 in fine ad art.95 LIFD en relation avec la remarque 5 ad art.95 LIFD), ce qui est précisément le cas de l'article 21 CDI-F. La restitution de l'impôt n'est alors pas seulement subordonnée à la preuve du domicile à l'étranger, mais à la confirmation de l'assujettissement de la prestation de prévoyance à la législation étrangère (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 6 in fine ad art.96 LIFD). Autrement dit, une demande de remboursement de l'impôt anticipé sera refusée lorsque la Suisse est compétente de par le droit fiscal international pour prélever l'impôt sur la prestation de prévoyance.

d) Le Tribunal administratif doit rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans un seul acte -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour les impôts cantonal et

communal, avec des motivations séparées - ce qui n'exclut pas des renvois - et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts (ATF 130 II 509 cons.8.3; ATF non publié du 06.02.2006 [2A.1/2005] cons.1.2). Lorsque le droit cantonal a instauré le même système d'imposition des prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle que le système fédéral, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct peuvent s'appliquer également aux impôts cantonal et communal (ATF non publié du 06.02.2006 [2A.1/2005] cons.5.2, concernant des prestations provenant d'institutions de droit privé). Les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p.165), mais également en raison de la LHID, qui, interprétée sous l'angle téléologique, tend pour les impôts directs aussi bien à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur de ceux-ci, entre communes) qu'à une harmonisation verticale (entre Confédération, canton et communes) en vue de laquelle la LIFD constitue un élément d'interprétation important (RF 60/2005, p.122-129 et les références citées). En l'espèce, étant donné que les normes fiscales applicables sont de contenu identique au niveau tant fédéral que cantonal et communal, la question de l'imposition de la prestation de libre passage reçue par l'épouse B. fera l'objet d'un examen du point de vue de l'impôt cantonal et communal, seule contestation recevable, en se fondant sur la doctrine et la jurisprudence concernant la LIFD.

5.a) Les prestations de prévoyance du 2ème pilier sont assujetties à l'impôt ordinaire sur le revenu si, à leur échéance, l'ayant droit est domicilié en Suisse (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 12 ad art.22 LIFD, p.386; Richner, op.cit., p.517, 538). Si ce dernier est en revanche domicilié à l'étranger, il est alors soumis à l'impôt à la source conformément aux articles 5 al.1, 95 et 96 LIFD (ATF non publiés du 06.02.2006 [2A.1/2005] cons.2.2 et du 14.03.2006 [2A.461/2005] cons.4; Richner, op.cit., p.517, 538). Les prestations de prévoyance sont imposables soit dans le cadre du régime ordinaire de l'impôt sur le revenu, soit dans celui de l'impôt à la source. Ces deux régimes d'imposition tout à la fois se complètent et s'excluent l'un et l'autre. Une prestation ne peut être frappée de l'impôt que dans le cadre de l'une ou de l'autre procédure, mais non dans les deux (RDAF 2003 II 80 cons.2b et la référence citée). La date déterminante pour l'échéance de la prestation de sortie - qui revêt donc une importance de premier ordre - est difficile à déterminer et fait l'objet de controverses en doctrine (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 17 ab initio ad art.22 LIFD; Maute/Steiner/Rufener, op.cit., p.158 ss; Richner, op.cit., p.524). En l'espèce, il convient de déterminer le moment de l'échéance de la prestation de sortie, qui fixera le type d'impôt (ordinaire ou à la source) auquel la prestation de libre passage reçue par l'épouse B. sera soumise.

b) Dans un premier temps, il sied d'examiner les réponses données à ce sujet par la doctrine (ancienne et récente) et la pratique administrative, puis par la jurisprudence fédérale et cantonale.

c) S'agissant d'une demande de versement en raison d'un départ définitif de Suisse selon l'ancien article 30 al.2 litt.a LPP (qui correspond à l'art.5 al.1 litt.a LFLP), la doctrine considère que les prestations sont imposables lorsque le rapport de prévoyance est rompu, en raison du départ à l'étranger (Yersin, L'échéance des prestations provenant du 2ème pilier et du 3ème pilier A et le moment de leur imposition, RF 1990, p.233). D'autres auteurs sont d'avis que la prestation de prévoyance doit être imposée au moment où la demande de versement est présentée auprès de la caisse de prévoyance (Richner, op.cit., p.522 ss; Fischer/Räber, op.cit., p.165). Selon ce premier auteur, la prestation n'est exigible,

au sens du droit civil, que lorsque l'assuré en demande le versement à sa caisse de prévoyance et elle ne peut être imposée antérieurement compte tenu de l'article 84 LPP (Richner, op.cit., p.522 ss). Le versement effectif de la prestation de prévoyance, le départ de Suisse et la cessation des rapports de travail (et de prévoyance) ne sont pas déterminants du point de vue fiscal (Richner, op.cit., p.524, 536). L'avantage de cette solution est que la caisse de prévoyance a connaissance du moment où la prestation est demandée (Richner, op.cit., p.535) et que ce moment, de même que la date du départ de Suisse, est facilement constatable (Richner, op.cit., p.538). Cet avis n'a cependant pas été retenu par la jurisprudence (Maute/Steiner/Rufener, op.cit., p.159, note marginale no 215 et les références citées).

d) Sous l'angle de l'article 5 LFLP, un premier courant de doctrine considère que le droit au versement de la prestation de sortie est soumis à quatre conditions cumulatives: la cessation des rapports de travail, la sortie de l'institution de prévoyance, la demande de versement en espèces et le départ de la Suisse (Yersin, L'imposition des revenus provenant de la prévoyance dès 1995, RF 1996, p.521). La doctrine récente rejoint ce point de vue dans son principe, mais considère qu'il est préférable de se fonder en pratique sur la date de versement en espèces de la prestation de prévoyance (Zigerlig/Rufener, in Zweifel/Athanas (éditeurs), Kommentar zum StHG, 2002, remarque 26 ad art.35 LHID; v. aussi Laffely-Maillard, remarque 17 ad art.22 LIFD et Maute/Steiner/Rufener, op.cit., p.159). La prestation de libre passage n'est pas échue au moment de la cessation des rapports de travail mais au moment de la demande de versement, au plus tôt le premier jour après la cessation des rapports de travail. Il ne peut pas y avoir échéance de la prestation avant la cessation des rapports de travail ou avant la demande de versement. Il faut donc considérer que la prestation de libre prévoyance selon l'article 5 LFLP ne devient exigible que lorsque le versement est demandé avec le consentement écrit du conjoint. Les différentes conditions posées à l'article 5 LFLP quant à l'existence d'une demande de versement valable conduisent régulièrement à considérer le moment du versement de la prestation en tant que date déterminante. D'un point de vue juridique, cette date n'est certes pas considérée comme étant toujours correcte, mais elle peut être constatée sans équivoque, en particulier par la caisse de prévoyance (Zigerlig/Rufener, op.cit., remarque 26 ad art.35 LHID).

e) Pour sa part, la Conférence suisse des impôts considère qu'en pratique il est très difficile de savoir à quel moment les quatre conditions (cessation des rapports de travail, sortie de la caisse de pension, requête de versement et départ de la Suisse) posées par l'article 5 al.1 litt.a LFLP sont réalisées et propose de se fonder sur le versement effectif pour déterminer le moment de l'imposition des prestations payées en espèces en cas de départ de la Suisse. Cette conception semble être motivée par le fait que l'OFAS recommande aux caisses de pensions de ne verser la prestation qu'après un délai d'attente afin de s'assurer que le départ de Suisse est bien définitif et que les institutions de prévoyance paient la prestation de sortie avant le départ de la Suisse, voire avant même la cessation des rapports de travail, bien qu'elle aient l'obligation de couvrir les assurés jusqu'à la fin des rapports de travail (Conférence suisse des impôts, Prévoyance et impôts, cas d'application de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle, cas A 4.3.1, p.2 ss).

f) Le Tribunal fédéral se base également sur les quatre conditions précitées tout en relevant que, par mesure de simplification, il convient de se fonder sur le moment du versement effectif pour déterminer celui de l'imposition des prestations (ATF non publié du 06.02.2006 [2A.1/2005] cons.3.2 et les références citées). Dans cet arrêt, concernant une affaire

neuchâteloise, le Tribunal fédéral a considéré qu'un assuré, au chômage depuis le 1er juillet 2001, qui avait requis le versement de sa prestation de libre passage au 1er janvier 2003 et était domicilié en Suisse jusqu'au 31 décembre 2002 devait payer l'impôt ordinaire sur le revenu (IFD) étant donné que le versement de sa prestation était intervenu le 19 décembre 2002. La haute Cour a considéré que tous les événements potentiellement déterminants pour l'imposition de la prestation en capital étaient intervenus alors que l'intéressé était en Suisse. Le Tribunal de céans avait toutefois considéré que la requête de versement faisait foi pour déterminer le moment de l'imposition (ATA du 08.12.2004 [2004.173] cons.3c). Dans une autre affaire, à l'égard d'un assuré qui avait annoncé son départ de la Suisse pour le 31 juillet 2001 et requis - puis obtenu - le versement de sa prestation de libre passage pour cette même date, le Tribunal fédéral a considéré que le rapport de prévoyance avait pris fin le 31 juillet 2001, et que ladite prestation était devenue exigible à ce moment. Dans la mesure où, au 31 juillet 2001, l'assuré n'était plus domicilié en Suisse, il devait être soumis à l'impôt à la source au sens de l'article 96 al.1 LIFD et non à l'impôt ordinaire sur le revenu (ATF non publié du 30.04.2004 2A.54/2003).

Le Tribunal administratif zurichois a considéré que la date du versement en espèces de la prestation de prévoyance au sens de l'article 5 al.1 litt.a LFLP pouvait être déterminante du point de vue fiscal lorsque le droit ferme à la prétention ne pouvait pas être déterminé avec suffisamment de précision, étant donné qu'il y a lieu d'obtenir de l'intéressé, en plus de la demande de paiement en espèces, des documents prouvant son départ définitif de Suisse ou l'exercice de son activité indépendante, afin d'éviter des abus. En revanche, lorsque l'échéance intervient de manière légale ou statutaire, soit dans le cas d'une retraite anticipée selon l'article 13 al.2 LPP, la prétention est plus facilement déterminable (Arrêt du 19.04.2000 [SB.1999.00057] cons.2d). Dans un autre litige tranché par le Tribunal administratif zurichois, un assuré s'est établi à son compte à titre indépendant à partir du 1er janvier 1988 et a réclamé le versement de sa prestation de libre passage en raison de la cessation des rapports de prévoyance au 31 décembre 1987. Son compte bancaire a été crédité le 3 février 1988, date qui a été considérée déterminante au niveau fiscal, en l'absence d'une reconnaissance de dette antérieure et sans réserves de la caisse de prévoyance. Le Tribunal a considéré en substance qu'une prestation de prévoyance n'est pas échue avant que l'assuré en demande le versement en espèces et que le critère qui fait foi est le versement effectif, car il y a lieu d'obtenir de l'intéressé, en plus de la demande de paiement en espèces, des documents prouvant l'exercice de son activité indépendante, afin d'éviter des abus (Arrêt du 17.05.1994 [ZStP 1994, p.194] cons.2b).

Dans le cas d'un départ définitif à l'étranger fondé sur l'ancien article 30 al.2 litt.a LPP (qui correspond à l'art.5 al.1 litt.a LFLP), le Tribunal cantonal du canton de Bâle-Campagne a relevé que le moment de l'imposition de la prestation de prévoyance se déterminait, pour des raisons pratiques, non pas sur la demande de paiement mais sur le moment du versement effectif. L'assuré avait rompu ses rapports de service pour le 30 novembre 1992 et déménagé aux USA début octobre 1993; la demande de versement de même que le versement effectif ont eu lieu le 7 janvier 1994 (Arrêt du 04.05.1997 [RF 1998, p.292] spéc.cons.3e).

g) Peut aussi être prise en compte la jurisprudence rendue en matière de rente anticipée selon l'article 13 al.2 LPP. En matière d'interdiction de double imposition intercantonale, le Tribunal fédéral a considéré qu'une telle rente n'est exigible qu'à compter de la cessation des rapports de travail (et de prévoyance) et peut être imposée au moment du versement en

espèces sans contrevenir à l'article 84 LPP (ATF non publié du 03.03.2000 [StE 2001 A24.35 no 2). Selon le Tribunal administratif zurichois cependant, une rente anticipée peut être imposée au moment de la cessation des rapports de travail, lorsque ce moment est suffisamment reconnaissable et déterminable pour la caisse de prévoyance, même si le versement effectif et un départ à l'étranger interviennent ultérieurement (Arrêt du 19.04.2000 [SB.1999.00057] cons.2d). Le Tribunal administratif du canton de Vaud a considéré qu'un assuré qui avait annoncé sa retraite anticipée pour le 31 mars 1996 était assujéti à une imposition ordinaire en Suisse - et non à une imposition à la source - étant donné qu'à cette date il était encore domicilié en Suisse. La date de l'échéance de la prestation en capital, soit la date à partir de laquelle l'assuré acquiert un droit ferme à cette prestation selon le règlement de prévoyance a alors été considérée comme fondant le moment déterminant, et non le versement effectif ou le départ de Suisse, intervenus ultérieurement (Arrêt du 15.11.2002 [RDAF 2003 II 80] spéc. cons.4).

h) En définitive, on retiendra de la doctrine et de la jurisprudence susmentionnée que le moment déterminant pour fixer l'échéance, respectivement le mode d'imposition de la prestation de libre passage versée en raison d'un départ à l'étranger de l'assuré, est celui de son versement effectif. Il s'agit donc d'un revirement par rapport au jugement du 8 décembre 2004, dans lequel le Tribunal de céans avait considéré que la requête de versement était déterminante quant au moment de l'imposition (ATA du 08.12.2004 [2004.173] cons.3c). On précisera que le Tribunal fédéral n'avait pas tranché la question, tous les événements potentiellement déterminants (fin des rapports de travail, demande de versement, versement effectif) étant intervenus avant le départ de Suisse (ATF non publié du 06.02.2006 [2A.1/2005] cons.4).

Une telle solution s'imposerait également si on retenait, indépendamment des considérations évoquées ci-dessus, l'application par analogie de l'échéance retenue en matière de versement anticipé en raison de l'arrêt de l'activité lucrative. Il est en effet admis dans ce cas que l'échéance de la prestation "est en principe celui de la cessation de l'activité lucrative, soit le premier jour qui suit celui de la dissolution des rapports de travail" (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 13 in fine ad art.22 LIFD). Transposé mutatis mutandis à un versement du capital de la prévoyance en raison d'un départ à l'étranger, cette solution fixerait l'échéance au premier jour qui suit le départ effectif à l'étranger. Or, dans une telle situation, seule l'imposition à la source peut entrer en ligne de compte (art.154 al.1 litt.a LCdir).

i) En l'espèce, l'épouse B. a quitté la Suisse le 23 juillet 2005 pour s'établir définitivement à l'étranger et a quitté son institution de prévoyance le 31 juillet 2005 (date de l'avis de sortie). Le 18 août 2005, soit ultérieurement, la caisse de pensions de la République et canton de Neuchâtel lui a versé un montant de 39'899.05 francs. C'est donc à bon droit que, ne remplissant plus les conditions d'une imposition ordinaire sur le revenu, elle a fait l'objet d'une retenue d'impôt à la source par sa caisse de pensions. Étant donné que, de par l'article 21 CDI-F, la Suisse est seule compétente pour imposer la prestation de prévoyance reçue par l'épouse B., cet impôt est dû à la Suisse et la demande de remboursement de l'impôt à la source ne peut qu'être refusée.

6. Par ailleurs, si l'on se fonde sur la conception selon laquelle l'échéance de la prestation de libre passage dépend des quatre conditions précitées (soit la cessation des rapports de travail, la sortie de l'institution de prévoyance, la requête de versement en espèces et le départ de la Suisse; cons.5b/bb ss ci-dessus) indépendamment du moment du versement effectif de la

prestation de prévoyance, ces conditions ont été réunies lorsque la dernière de celle-ci a été remplie, à savoir quand la recourante a rompu ses rapports de prévoyance, soit le 31 juillet 2007 (date de l'avis de sortie). Or, à ce moment, la recourante était déjà établie à l'étranger, de sorte qu'elle ne remplissait plus les critères d'assujettissement de l'impôt ordinaire sur le revenu et qu'elle ne pouvait qu'être soumise à l'impôt à la source. En outre, à l'égard d'un assuré qui avait annoncé son départ de la Suisse pour l'Italie au 31 juillet 2001, le Tribunal fédéral a considéré que, le 31 juillet 2001, l'assuré n'était plus domicilié en Suisse et qu'il devait être soumis à l'impôt à la source et non à l'impôt ordinaire sur le revenu (ATF non publié du 30.04.2004 2A.54/2003). En l'espèce, les époux B. ont quitté leur domicile à La Chaux-de-Fonds le 23 juillet 2005, et se sont établis à Y., en France, le même jour. Dès lors, en application de la jurisprudence précitée, il convient de relever que, précisément le 23 juillet 2005, l'épouse B. n'était plus domiciliée en Suisse, de sorte que, pour cette raison également, elle ne pouvait être soumise à l'impôt ordinaire sur le revenu et que seul l'impôt à la source pouvait entrer en ligne de compte.

7. La recourante soutient que la prise en compte, du point de vue fiscal, de la date du versement en espèces de la prestation de libre passage serait inéquitable dans la mesure où l'institution de prévoyance pourrait décider à sa guise de quelle façon la prestation devrait être imposée. Elle souligne le laps de temps, trop long selon elle, entre la requête de versement et le versement effectif (recours du 23.04.2007 no 7-9).

A ce sujet, on relèvera que l'OFAS recommande aux caisses de pensions de ne verser la prestation qu'après un délai d'attente afin de s'assurer que le départ de Suisse est bien définitif (Conférence suisse des impôts, Prévoyance et impôts, cas d'application de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle, cas A 4.3.1, p.3). La caisse de pensions de la République et canton de Neuchâtel était donc parfaitement légitimée à attendre un certain délai à compter du moment où les époux B. avaient quitté la Suisse pour s'assurer que leur départ était bien définitif.

8. En outre, contrairement à ce que semble indiquer la recourante, la prestation de libre passage n'aurait pas été franche d'impôt si elle avait été versée antérieurement au 23 juillet 2005, soit avant le départ définitif à l'étranger. Dans ce cas, cette prestation aurait alors été soumise à l'impôt ordinaire sur le revenu, et la charge fiscale se serait élevée à 2'137.40 francs selon les données fournies par le Tribunal fiscal dans ses observations du 23 mai 2007, soit à un montant supérieur à la retenue de l'impôt à la source. Compte tenu de ce que la CDI-F attribue à la Suisse la compétence d'imposer la prestation litigieuse et que ne se posait plus dès lors que la question du mode de taxation et de perception (au rôle ordinaire ou à la source) de l'impôt, la solution préconisée par la recourante lorsqu'elle sollicite le remboursement de l'impôt à la source revient en définitive à plaider pour une solution fiscalement moins favorable.

9.a) Ceci étant, on peut se demander si les époux B. n'auraient pas dû faire l'objet d'une imposition commune, étant donné que les époux B. ont tous deux demandé et obtenu le versement de leur prestation de libre passage auprès de leur caisse de prévoyance pendant l'année 2005.

b) Au niveau fédéral, l'article 9 al.1 LIFD dispose que les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial. Cette règle pose le principe de l'addition des éléments imposables des conjoints. L'idée de base est que le couple forme une unité économique (ATF 133 II 305 cons. 8.6; Jaques, in Yersin / Noël

(éditeurs), Commentaire romand de la LIFD, 2008, remarques 1 et 3 ad art.9 LIFD). Au niveau cantonal, l'article 10 al.1 LCdir prévoit que le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial. Cette disposition est conforme à l'article 3 al.3 LHID. Constituant des revenus à caractère non périodique, les prestations de prévoyance sont soumises à un impôt annuel entier, indépendamment de la durée de l'assujettissement (art.38 al.1 LIFD). Cet impôt annuel est fonction de l'ensemble des prestations de prévoyance acquises au cours de la même année fiscale. Sont additionnées, pour le calcul de l'impôt, non seulement les prestations de prévoyance acquises par le contribuable au cours de la période fiscale, mais également celles acquises par son conjoint (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 9 ad art.38 LIFD et les références citées; Baumgartner, in Zweifel/Athanas (éditeurs), Kommentar zum DBG, 2e édition, 2008, remarque 11a ad art.38 LIFD).

Il convient d'examiner si le principe de l'addition des éléments imposables des conjoints (art.9 al.1 LIFD et 10 al.1 LCdir) est applicable aux prestations de prévoyance reçues par chacun des époux lorsque la prestation de l'un d'eux a fait l'objet d'une retenue de l'impôt à la source. L'application de l'article 38 LIFD est subordonnée au domicile ou au séjour en Suisse à l'échéance de la prestation, et l'impôt à la source doit être retenu par l'institution de prévoyance lorsqu'une prestation de prévoyance est versée à un contribuable à l'étranger (Laffely-Maillard, op.cit., remarque 7 ab initio ad art.38 LIFD). Le régime de l'impôt à la source et celui de l'impôt ordinaire sur le revenu se complètent et s'excluent l'un et l'autre; une prestation ne peut être frappée de l'impôt que dans le cadre de l'une ou de l'autre procédure, mais non dans les deux (RDAF 2003 II 80 cons.2b et la référence citée). Dès lors, il faut considérer que le principe de l'addition des éléments imposables des conjoints n'est pas applicable lorsqu'une prestation de prévoyance acquise par l'un des époux a fait l'objet d'une retenue de l'impôt à la source, car cette prestation ne peut ensuite être soumise à l'impôt ordinaire sur le revenu.

c) Il s'ensuit en l'espèce que la prestation de libre passage reçue par la recourante - qui a fait l'objet d'une retenue de l'impôt à la source - ne peut être imposée une seconde fois au titre de l'impôt ordinaire sur le revenu, de sorte qu'elle ne saurait être englobée dans le revenu global des époux B. en application de l'addition des éléments imposables des conjoints.

10. Finalement, la recourante se prévaut d'une inégalité de traitement, dès lors que le Service des contributions n'a pas prélevé d'impôt à la source sur la prestation de prévoyance reçue par l'époux B. (recours du 23.04.2007 no 13). Il s'agit toutefois, dans ce dernier cas, d'un retrait anticipé en raison de l'âge selon l'article 16 al.1 OLP, et non d'un retrait en raison d'un départ définitif à l'étranger selon l'article 5 al.1 litt.a LFLP. L'échéance de la prestation de prévoyance, qui détermine le moment de la réalisation du revenu, est alors réglée par le contrat ou le règlement de l'institution de prévoyance (RDAF 2003 II 80 cons.4; Laffely-Maillard, op.cit., remarque 18 ad art.22 LIFD et remarque 8 ad art.96 LIFD; Prévoyance et impôts, cas d'application de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle, cas A 4.3.3). Du point de vue fiscal, la prestation de prévoyance reçue par l'épouse B. n'est donc pas régie par les mêmes règles que celle reçue par l'époux B.; il s'agit de deux raisonnements juridiques différents qui ne sont pas comparables. En particulier, en relation avec le considérant 7 précité, il n'y a aucune nécessité pour l'institution de prévoyance d'attendre la preuve de la réalisation du cas de prévoyance s'il dépend de l'âge, et non comme en l'espèce d'un départ à l'étranger, si bien que les arguments pratiques pour retenir la date du versement effectif ne s'appliquent pas.

11. Fondé sur ce qui précède, le recours doit être rejeté. Les frais doivent être mis à la charge de la recourante, en compensation avec son avance (art.47LPJA), et elle ne peut prétendre à une allocation de dépens (art.48LPJAa contrario).

Par ces motifs, LA Cour de droit public

1. Déclare le recours irrecevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Rejette le recours en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.
3. Met à la charge de la recourante un émolument de décision de 700 francs et les débours forfaitaires par 70 francs, montants compensés par son avance.
4. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 11 décembre 2008

1 Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsque:

a.

elles exercent une activité lucrative en Suisse;

b.

en leur qualité de membres de l'administration ou de la direction d'une personne morale qui a son siège ou un établissement stable en Suisse, elles reçoivent des tantièmes, jetons de présence, indemnités fixes ou autres rémunérations;

c.

elles sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par un gage immobilier ou un nantissement sur des immeubles sis en Suisse;

d.

en suite d'une activité pour le compte d'autrui régie par le droit public, elles reçoivent des pensions, des retraites ou d'autres prestations d'un employeur ou d'une caisse de prévoyance qui a son siège en Suisse;

e.

elles perçoivent des revenus provenant d'institutions suisses de droit privé ayant trait à la prévoyance professionnelle ou aux formes reconnues de prévoyance individuelle liée;

f.

en raison de leur activité dans le trafic international, à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers, elles reçoivent un salaire ou d'autres rémunérations d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse.

2 Lorsque, en lieu et place de l'une des personnes mentionnées, la prestation est versée à un tiers, c'est ce dernier qui est assujetti à l'impôt.

1 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.

2 Sont notamment considérés 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.

3 Les rentes viagères et les revenus provenant de contrats d'entretien viager sont imposables à raison de 40 %.¹

4 L'art. 24, let. b, est réservé.

¹ Nouvelle teneur selon le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO199923742385; FF19993).

1 Les prestations en capital selon l'art. 22, 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.

2 L'impôt est calculé sur la base de taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l'art. 36.

3 Les déductions sociales prévues à l'art. 35 ne sont pas autorisées.

1 Les personnes domiciliées à l'étranger qui reçoivent d'un employeur ou d'une institution de prévoyance sis en Suisse des pensions, des retraites ou d'autres prestations découlant de rapports de travail de droit public doivent l'impôt sur ces prestations.

2 Le taux de l'impôt est fixé à un pour cent du revenu brut pour les rentes; pour les prestations en capital, l'impôt est calculé selon l'art. 38, al. 2.

¹ Nouvelle teneur selon le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO199923742385; FF19993).

1 L'assuré peut exiger le paiement en espèces de la prestation de sortie:

a.1

lorsqu'il quitte définitivement la Suisse; l'art. 25 est réservé;

b.

lorsqu'il s'établit à son compte et qu'il n'est plus soumis à la prévoyance professionnelle obligatoire;

c.

lorsque le montant de la prestation de sortie est inférieur au montant annuel des cotisations de l'assuré.

2 Si l'assuré est marié ou lié par un partenariat enregistré, le paiement en espèces ne peut intervenir qu'avec le consentement écrit de son conjoint ou de son partenaire.²

3 S'il n'est pas possible de recueillir ce consentement ou si le conjoint le refuse sans motif légitime, l'assuré peut en appeler au tribunal.

¹ Nouvelle teneur selon le ch. 3 de l'annexe à la LF du 3 oct. 2003 (1^{re} révision LPP), en vigueur depuis le 1er janv. 2005 (RO200416771700; FF20002495).² Nouvelle teneur selon le ch. 30 de l'annexe à la loi du 18 juin 2004 sur le partenariat, en vigueur depuis le 1er janv. 2007 (RS211.231).

Les rémunérations, y compris les pensions, versées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, ou par une personne morale du droit public de cet Etat, soit directement soit par prélèvement sur un fonds spécial, à une personne physique possédant la nationalité de cet Etat, au titre de services rendus actuellement ou antérieurement, ne sont imposables que dans l'Etat contractant d'où proviennent ces rémunérations.

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