

VD_OMNI FI.2002.0011 vom 15. November 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-11-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0011

FR: VD_OMNI FI.2002.0011 du 15 novembre 2002

IT: VD_OMNI FI.2002.0011 del 15 novembre 2002

Regeste

c/ACI | Dès que l'assuré prend sa retraite anticipée (à l'âge statuaire), il n'a plus droit à une prestation de libre-passage, mais seulement à des prestations de retraite; le versement en capital opéré dans un tel cas ne peut être qualifié de "libre-passage" et il ne peut être traité au plan fiscal comme une prestation de cette nature.

Erwägungen

E. 31

mars 1996, soit l'âge pour lequel le règlement de la caisse de pensions permet une retraite anticipée, ne pouvait pas recevoir une prestation de libre-passage ou prestation de sortie, mais devait recevoir au contraire un capital de retraite (v. à ce propos ATF 120 V 306, consid. 4a); c'est donc à tort qu'a été retenu en l'espèce la solution du versement d'une prestation de libre-passage. Cela étant, indépendamment de la qualification que la caisse de pensions a donnée à sa prestation, l'on se trouve en présence d'une prestation de prévoyance versée sous la forme d'un capital-retraite, celle-ci étant échue le 31 mars 1996, alors que l'intéressé était domicilié à *****. Le régime de l'imposition ordinaire (par opposition à celui de l'imposition à la source) était donc applicable à ce versement. C'est cette seconde approche que retiennent les décisions de taxation et la décision sur réclamation querellée. c) Avant d'examiner si la seconde approche est ou non fondée, il sied de vérifier au préalable quelle portée doit être donnée à la perception de l'impôt à la source, opérée en juillet 1996.

2. a) L'ancienne loi sur les impôts directs cantonaux, dans la teneur que lui a donnée la novelle du 21 juin 1994, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, comporte diverses dispositions relatives à l'imposition à la source des personnes physiques et morales (art. 74 ss et 123 ss aLI). S'agissant en particulier de personnes physiques qui ne sont ni domiciliées, ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, l'art. 74k prévoyait notamment le prélèvement d'un impôt à la source à l'égard des personnes qui reçoivent des prestations d'une institution de prévoyance de droit privé ayant son siège ou un établissement stable dans le canton (al. 1). Le taux, s'agissant de prestations en capital, est calculé conformément à l'art. 29 aLI (plus précisément selon l'al. 4 let. a). L'impôt est perçu pour l'Etat et pour la commune, puis est réparti proportionnellement au coefficient retenu pour son calcul (al. 3). Cette réglementation était complétée par le règlement du Conseil d'Etat, du 14 décembre 1994, sur l'imposition à la source. Le droit fédéral comporte une réglementation similaire, l'art. 96 LIFD prévoyant en effet lui aussi un prélèvement à la source dans une telle hypothèse (al. 1; le taux de l'impôt est calculé selon l'art. 38 al. 2 pour les prestations en capital). Les dispositions des art. 91 ss et 136 ss LIFD, relatives à l'impôt à la source, sont complétées par l'ordonnance du Département fédéral des finances du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ci-après : OIS: RS 642.118.2). b) L'art. 96 LIFD a été introduit dans la loi dans le cadre des débats

parlementaires. Cette disposition vise au premier chef à lutter contre les abus; il s'agit du procédé appelé "truc des pilotes" , qui consiste pour la personne qui va recevoir une prestation en capital de sa prévoyance professionnelle à déplacer auparavant son domicile à l'étranger, afin d'échapper à l'imposition (alors même que les cotisations versées aux institutions de prévoyance sont pleinement déductibles; v. à cet égard le régime découlant des art. 81 et 83 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité - RS 831.40, ci-après: LPP; v. au surplus, sur les objectifs de cette réglementation, Zigerlig/Jud, in Zweifel/Athanas, Commentaire bâlois, no 1 ad art. 96 LIFD; v. aussi et surtout art. 11 OIS). On ajoutera que les prestations de prévoyance versées par des institutions de droit privé sont imposables, dans le régime des conventions de double imposition, en règle générale par l'État de domicile du bénéficiaire (Zigerlig/Jud, op. cit., no 5 ad art. 96). Tel est d'ailleurs le cas dans le cadre de la convention passée avec la France (v. à cet égard art. 21 et 23 de la convention du 9 septembre 1966, conclue avec la France, en matière d'impôt sur le revenu et la fortune; ci-après: CDI-F). Il reste que, même pour des prestations entrant dans le champ d'application des conventions de double imposition, la Suisse connaît un mécanisme d'imposition à la source préalable, soit sous réserve de restitution sur présentation d'une attestation de l'autorité fiscale étrangère selon laquelle cette dernière a connaissance de la prestation (sur l'application de ce système, v. les auteurs précités, nos 6 et 7 ad art. 96 LIFD; v. aussi et surtout art. 11 OIS). Ces auteurs soulignent que les prestations de prévoyance sont imposables soit dans le cadre du régime ordinaire, soit dans celui de l'imposition à la source, selon que l'intéressé a son domicile en Suisse ou au contraire à l'étranger au moment de l'exigibilité de la prestation. Ces deux régimes d'imposition tout à la fois se complètent et s'excluent l'un l'autre; en d'autres termes 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. La question centrale est alors de connaître le domicile au moment déterminant, soit celui de l'exigibilité de la prestation (Zigerlig/Jud, op. cit., no 9 ad art. 96 LIFD). 3.

L'ACI n'accorde aucune portée juridique au fait que la prestation ici litigieuse a fait l'objet d'une imposition à la source (par l'autorité zurichoise) puis d'un remboursement de cet impôt (par l'autorité vaudoise); ce point mérite d'être examiné de plus près. a) L'art. 137 al. 1 LIFD prévoit que le contribuable, qui conteste le principe même ou le montant de la retenue de l'impôt, peut, jusqu'à la fin mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement. Selon les commentateurs de cette disposition (Zigerlig/Jud op. cit. No 2, ss à 137 LIFD), introduite lors des débats parlementaires, celle-ci vise à assurer la sécurité du droit. Ce but est assuré, dans les procédures ordinaires de taxations mixtes par le biais des délais de recours et la prescription (art. 120 LIFD); mais ces dernières règles sont insuffisantes dans le régime de l'impôt à la source, qui relève plutôt du système de l'auto-taxation. Après avoir relevé que la question n'avait pas été tranchée par la jurisprudence, ces auteurs retiennent que la règle précitée introduit un délai de péremption; s'il n'est pas respecté, cela entraîne pour l'intéressé la perte du droit à la restitution de l'impôt à la source. S'agissant du droit cantonal, on signalera tout d'abord les règles des art. 32 à 34, ainsi que 49 LHID. Cette dernière disposition règle la procédure relative à la perception de l'impôt à la source. A cet égard, la Commission d'harmonisation fiscale de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat (Harmonisation fiscale, vol 1, Réglementations cantonales harmonisées en matière d'impôt à la source, Berne 1994 p. 160 et ss et 174 ss, spéc. p. 175) recommandait aux législateurs cantonaux de reprendre dans leur loi les solutions adoptées en matière d'impôt fédéral direct, cela sans

changement (cela se justifiait notamment au regard de l'art. 33 al. 1 LHID, selon lequel les retenues à la source comprennent les impôts fédéral, cantonal et communal). Les commentateurs (Zigerlig/Rufener in Zweifel/Athanas, op. cit. No 3 ad. art. 49 LHID) préconisent eux aussi cette solution, soit notamment la reprise de la règle de l'art. 137 al. 1 LIFD dans le droit cantonal, pour des motifs de sécurité du droit. Les art. 123 ss aLI réglaient au surplus la procédure en cas de perception de l'impôt à la source; ces dispositions, résultant elles aussi de la nouvelle du 21 juin 1994, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, avaient apparemment déjà été adaptées à celles de la LHID. Or, l'art. 125a aLI reprenait, en substance, la solution de l'art. 137 al. 1 LIFD (fixation d'un délai de trois mois dès la fin de l'année de l'échéance de la prestation pour contester l'existence ou l'étendue de l'assujettissement). Cette règle était d'ailleurs confirmée à l'art. 22 du règlement du Conseil d'Etat, du 14 décembre 1994, sur l'imposition à la source. En l'occurrence, le prélèvement à la source a été effectué par les autorités zurichoises. On notera dès lors à cet égard que le droit zurichois harmonisé, qui a introduit une réglementation similaire à celle de l'art. 137 al. 1 LIFD, respectivement celle de l'art. 125a aLI, n'est entré en vigueur que le 1er janvier 1999 (v. à ce propos § 144 LI ZH 1999). Auparavant, la loi zurichoise ne comportait pas de règles sur ce point (on ignore au surplus si la jurisprudence zurichoise avait traité cette question; v. à ce propos Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Steuergesetz, § 144 LI ZH, sous la rubrique "Früheres Recht"). b) Pour les auteurs précités (Zigerlig/Jud, no 4 ad art. 137 LIFD), la qualification du délai de l'art. 137 al. 1 LIFD comme délai de péremption emporte des conséquences aussi bien pour le contribuable que pour l'autorité fiscale elle-même. Le contribuable, s'il laisse s'écouler le délai prescrit par cette disposition sans réagir, est bien évidemment forcé à contester le principe et l'étendue de l'assujettissement de la prestation à l'impôt à la source (à titre de comparaison, on signalera que le droit genevois antérieur à l'adaptation à la LHID prévoyait apparemment la possibilité d'une réclamation dirigée contre l'attestation de l'employeur, lorsque ce dernier était le débiteur de la prestation imposable - dont tant le contribuable que l'autorité fiscale recevait un exemplaire -, portant sur le prélèvement à la source; à défaut d'une telle contestation, cet impôt entrait en force: RDAF 1999 II 138). S'agissant par ailleurs des autorités fiscales, une fois échu ce délai, elles ne peuvent plus remettre en cause la déduction de l'impôt à la source qui a été opérée par le débiteur de la prestation, à moins que les conditions d'un rappel d'impôt ne soient remplies, au sens de l'art. 151 LIFD (pour le droit cantonal, v. art. 109 aLI et 207 ss nLI; pour un raisonnement similaire donnant force de chose jugée à une décision de fin d'assujettissement, v. TA, arrêt du 1er novembre 1994, FI 89/0007). Ces auteurs relèvent il est vrai qu'il convient de ne pas adopter une sévérité excessive quant aux moyens de révision que doit pouvoir invoquer l'autorité fiscale, ses décisions relevant tout d'abord de l'administration de masse et celle-ci devant pouvoir se fier aux indications que lui donnent les contribuables; ces remarques valent également selon eux s'agissant de faits relatifs au domicile, ce qui pourrait conduire dans certains cas à un passage de l'imposition à la source à l'imposition ordinaire (ibidem, no 4 ad art. 137 in fine). S'agissant toutefois de prestations en capital relevant de la prévoyance, versées dans des situations internationales couvertes par des conventions de double imposition, la jurisprudence (TA, arrêt du 1er novembre 2001, FI 01/0021, RDAF 2001 II 417, spéc. p. 422) a retenu que l'art. 137 al. 1 LIFD et la disposition cantonale correspondante ne s'appliquaient pas sans réserve. Dans cet arrêt, le Tribunal administratif a retenu que l'impôt à la source avait une portée provisoire seulement (Zigerlig/Jud, op. cit., no 6 s. ad art. 96 LIFD, vont dans le même sens lorsqu'ils parlent à ce sujet de "vorläufiger Steuerabzug unter

Vorbehalt"); cela découlait d'ailleurs assez logiquement du fait que le bénéficiaire de la prestation peut en demander le remboursement - dans le régime fédéral - dans un délai de trois ans, ce qui eût été exclu si l'on avait été en présence d'un impôt (même prélevé à la source) fondé sur une taxation définitive entrée en force. Cependant, il va de soi qu'un tel impôt est bien susceptible d'entrer en force lorsqu'il fait l'objet, avant l'échéance du délai de péremption, d'une demande de remboursement tranchée ensuite par une décision définitive. En d'autres termes, à la différence du régime usuel de l'art. 137 al. 1 LIFD - où l'entrée en force peut intervenir à l'échéance du délai de trois mois suivant l'année du prélèvement - celle-ci peut intervenir soit à l'échéance du délai de péremption (de trois ans en droit fédéral, selon l'art. 11 OIS), soit lorsque la décision relative à la demande de remboursement elle-même devient définitive. c) Dans le cas d'espèce, il s'agit d'une situation internationale, couverte par la convention de double imposition avec la France (v. ci-dessus consid. 2 let. b). aa) En conséquence, selon la jurisprudence précitée, l'échéance du 31 mars 1997 (qui découlerait de l'application de l'art. 137 al. 1 LIFD, respectivement 125a aLI) reste sans incidence. bb) Au courant du mois de juillet 1996, les autorités zurichoises ont opéré un prélèvement à la source sur le versement opéré par la fondation de libre-passage de l'UBS; suite à la demande de X. _____ adressée à l'Office vaudois d'impôt à la source, cette dernière autorité lui a remboursé cet impôt courant septembre 1996 déjà. Cette dernière décision est devenue définitive, sans avoir fait l'objet d'une contestation. Il reste que cette dernière décision de l'autorité vaudoise émanait d'une autorité incompétente. Tant l'art. 96 LIFD que l'art. 74k aLI donnent compétence au canton où se trouve le siège ou l'établissement stable de l'institution de prévoyance, pour prélever l'impôt à la source; logiquement, il en va de même s'agissant du remboursement d'un tel impôt. Or, en l'espèce, la fondation de libre-passage de l'UBS a son siège à Zurich et c'est à juste titre que les autorités de ce canton ont prélevé l'impôt à la source sur le versement effectué par cette fondation. On peut dès lors se demander si cette décision de remboursement, rendue par une autorité incompétente, est susceptible de déployer des effets (parce que entrée en force) ou si elle doit être considérée comme nulle, en raison de son vice. Certes, la décision rendue en violation de règles de compétence territoriale n'est pas nécessairement nulle, selon la jurisprudence (v. à cet égard Pierre Moor, Droit administratif II-2e éd. 314 et réf. citées). Toutefois, la nullité s'impose lorsque l'administration incompétente a appliqué d'autres règles et est soumise au contrôle d'une autre autorité que la compétente (Moor, ibidem); or, l'on se trouve bien dans une telle hypothèse en l'espèce, de sorte que la décision de remboursement émanant de l'Office vaudois de l'impôt à la source, rendue en septembre 1996, est affectée de nullité. Elle ne saurait dès lors être considérée comme entrée en force après l'échéance du délai de recours. On pourrait tout au plus se demander si la décision en question a par la suite été ratifiée par l'autorité zurichoise, au moment où celle-ci a rétrocédé le montant qu'elle avait prélevé à la source au canton de Vaud (v. à ce sujet lettre de la Section de l'impôt à la source du 23 avril 1998 à l'Office d'impôt de la Ville de Zurich). De toute manière, l'on ne saurait retenir que la décision relative au remboursement de l'impôt à la source serait entrée en force avant cette date-là. cc) Or, le taxateur chargé de l'examen de la déclaration d'impôt 1997-1998 a ouvert dès décembre 1997 en tout cas une procédure de taxation ordinaire de la prestation en capital ici litigieuse; il a même rendu des décisions de taxation définitive à ce sujet le 5 mars 1998, soit avant l'entrée en force de la décision de remboursement de l'impôt à la source évoquée plus haut. Il n'est dès lors pas nécessaire d'examiner si l'autorité fiscale pouvait remettre en cause une décision rendue en matière d'impôt à la source entrée en force, en s'appuyant sur des motifs de rappel d'impôt (v. à cet

égard art. 151 LIFD et 109 aLI). On se bornera tout au plus à signaler que Zigerlig/Jud suggèrent une pratique qui ne soit pas excessivement restrictive dans l'admission de motifs de rappel d'impôt; en outre, si la prestation litigieuse devait être qualifiée de capital-retraite, celle-ci aurait dû en principe être annoncée en application des art. 129 al. 1 let. b LIFD et 95 al. 1 let. b aLI. Sous l'angle du rappel d'impôt, il faut bien évidemment réserver cependant un éventuel manque de diligence de l'autorité fiscale. 4. Il convient dès lors d'examiner le bien-fondé de la taxation ici en cause, laquelle retient en substance que le montant versé par la caisse de pensions le 2 avril 1996 doit être considéré comme une prestation de prévoyance, imposable en tant que telle, quand bien même il a été servi sur un compte de libre-passage. a) Le droit de la prévoyance professionnelle opère un certain nombre de distinctions fondamentales. Il définit d'abord des prestations de prévoyance, notamment celles versées en cas de retraite de l'assuré. Parmi ces prestations, on mentionnera celles qui sont servies sous forme de rente, respectivement sous forme de capital, la rente restant toutefois la règle (v. à ce sujet art. 13 ss et 37 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité; ci-après: LPP). Par ailleurs, si l'assuré quitte l'institution avant la survenance d'un cas de prévoyance, il a droit à une prestation de sortie, appelée également prestation de libre-passage. A compter du 1er janvier 1995, date de son entrée en vigueur, ces prestations sont régies par la loi fédérale du 17 décembre 1993 sur le libre-passage dans la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (ci-après: LFLP, RS 831.42, v. également l'ordonnance d'application de cette loi, ci-après OLP, RS 831.425). En d'autres termes, il faut distinguer soigneusement les prestations d'assurance proprement dites, versées après la survenance du risque (vieillesse, décès et invalidité), des prestations de libre-passage qui sont servies avant que ne survienne un cas de prévoyance (sur ce dernier point, v. art. 2 LFLP). La jurisprudence du Tribunal fédéral des assurances en a déduit que, dès la date de survenance d'un cas de prévoyance, l'institution de prévoyance ne pouvait plus verser une prestation de libre-passage (ATF 120 V 306 et 126 V 89). b) Le droit de la prévoyance professionnelle comporte diverses règles sur l'âge de la retraite déterminant pour un assuré donné. Selon l'art. 13 al. 1 LPP, le droit aux prestations de vieillesse débute, pour les hommes, dès qu'ils ont atteint l'âge de 65 ans (let. a). Cependant, selon son al. 2, les dispositions réglementaires de l'institution de prévoyance peuvent prévoir des dérogations à cette règle, en ce sens que le droit aux prestations de vieillesse prend naissance dès le jour où l'activité lucrative prend fin. L'art. 23 du règlement de la caisse de pensions permet précisément une cessation d'activité dans les cinq ans qui précèdent l'âge normal de la retraite, soit dès 60 ans révolus. La possibilité existe également de reporter l'âge de la retraite - sans aller au-delà de 70 ans révolus - par une disposition réglementaire. c) On signalera également le régime découlant de l'art. 16 OLP. Selon cette disposition, les prestations de vieillesse dues en vertu des polices et des comptes de libre-passage peuvent être versées au plus tôt cinq ans avant que l'assuré n'atteigne l'âge ordinaire de la retraite, soit, comme on l'a vu, 65 ans pour les hommes (al. 1). d) Lorsque l'âge de la retraite est fixé en application de l'art. 13 al. 1 LPP, le droit aux prestations de vieillesse naît de par la loi; l'échéance de ces prestations coïncide ainsi avec l'âge de 65 ans révolus, pour les hommes. Lorsque les dispositions réglementaires de la caisse de pensions comportent des dérogations au sens de l'art. 13 al. 2 LPP, le droit aux prestations de vieillesse prend naissance au moment où les conditions fixées au niveau réglementaire sont remplies, soit essentiellement lors de la retraite anticipée (selon le TFA, le cas de prévoyance est alors donné : ATF 126 V précité, spéc. p. 93). Lorsque les prestations de vieillesse doivent être versées sous forme de rente, l'échéance correspond à la

date prévue pour ces paiements. En revanche, s'agissant d'une prestation en capital, l'échéance coïncide avec la date de la survenance du cas de prévoyance (ou plus exactement, selon un arrêt du Tribunal fédéral du 3 mars 2000, Revue fiscale 55, 505 le lendemain du jour de la cessation d'activité : v. à ce propos la note de Thomas Koller, Recht 2000, 292). Selon le principe général applicable à la détermination du moment de la réalisation d'un revenu, l'impôt sur la prestation de vieillesse est alors dû dès l'échéance de celle-ci. Dans l'hypothèse d'un versement en capital, l'échéance coïncide donc avec la cessation d'activité, soit par exemple la date de la prise de retraite anticipée, telle que prévue par les dispositions réglementaires (ou au jour suivant selon l'arrêt précité). Telle est à tout le moins l'opinion d'une large partie de la doctrine (dans ce sens, v. notamment F. Richner, Zeitpunkt des Zufließens von Leistungen der beruflichen Vorsorge, in Archives 62, 513, spéc. p. 524 n. 74 et 527; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, no 30 et 33 ad art. 22 LIFD et références citées), alors que d'autres auteurs (également cités par Locher) soutiennent que le revenu ne doit être considéré comme réalisé qu'au moment du paiement de la prestation. Même si le Tribunal fédéral, dans un arrêt récent, n'a pas tranché entre ces deux thèses (Revue fiscale 55,505 précité; contrairement au TA ZH, StE 2001 B 21.2 no 13, favorable à la première solution), il l'a fait dans un autre jugement postérieur (Revue fiscale 55,573: même solution qu'à Zürich s'agissant du versement d'un capital-retraite) et l'autorité de céans retiendra dès lors comme déterminante pour l'imposition la date de l'échéance de la prestation en capital (comme l'indique Locher, op. cit., no 33 in fine, il convient ici de s'en tenir à la règle générale qui fixe le moment de la réalisation de ce revenu à la date à laquelle le contribuable acquiert un droit ferme à cette prestation; cela ne pose au demeurant pas de problèmes s'agissant du versement d'un capital-retraite, la question pouvant au surplus demeurer ouverte pour les prestations de libre-passage versées en espèces: v. à ce propos Revue fiscale 55,573 spéc. consid. 2g; v. également Ziegerlig/Jud, op. cit. no 10 ad art. 96 LIFD où ces auteurs prennent position sur la question controversée des critères pour déterminer le moment de l'exigibilité de la prestation; v. d'ailleurs à ce sujet arrêt FI 88/0037 du 2 décembre 1993). On peut cependant s'interroger ici sur le point de savoir si l'assuré a la faculté de renoncer au paiement immédiat de la prestation et de reporter ainsi son échéance. La réponse est négative, car l'on doit considérer que l'échéance de la prestation survient dès la survenance du cas de prévoyance; en d'autres termes, si l'assuré laisse son capital à la disposition de sa caisse de pensions, moyennant par hypothèse la bonification d'un intérêt, son avoir est réputé sorti du périmètre de la prévoyance professionnelle et entrer dans le régime du troisième pilier B (dans ce sens, v. par exemple Revue fiscale 55,573 et Commission LPP de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Prévoyance professionnelle et impôts, Berne 1992, cas no 51, p. 204). Il ne doit pas en aller différemment lorsque l'assuré, peu après, voire immédiatement, dépose le capital en question sur un compte de libre-passage (dans ce sens, v. Danielle Yersin/Gladys Laffely Maillard, L'imposition des revenus provenant de la prévoyance, Revue fiscale 1996, 519, spéc. p. 521, qui s'expriment à propos d'une prestation de libre passage perçue en espèces).

e) Dans le cas d'espèce, l'on se souviendra que la caisse de pensions, à la date de la retraite anticipée du recourant (l'intéressé avait atteint 60 ans révolus, conformément à l'art. 23 du règlement), a versé un capital sur un compte de libre-passage ouvert auprès d'une fondation bancaire. Le règlement de la caisse ne prévoyait au demeurant le versement de prestations de retraite que sous la forme de rente; il résulte de l'instruction que la caisse, pour tourner cet obstacle réglementaire, a adopté une pratique très large dans le versement de prestations de libre-passage; tel était notamment le cas à l'égard d'étrangers qui prenaient leur retraite et

qui entendaient séjourner à l'avenir hors de Suisse (la caisse estimait alors qu'elle se trouvait en présence d'un cas de libre-passage, malgré la cessation d'activité; c'est précisément dans une hypothèse de ce type que le TFA a statué en excluant le versement de prestations de libre-passage après la survenance d'un cas de prévoyance; voir ATF 120 V précité). aa) Dans l'hypothèse où le règlement de la caisse avait prévu le versement de prestations de retraite sous la forme d'un capital, la solution du cas aurait été très claire. L'échéance de la prestation en question aurait alors correspondu à la date de la retraite anticipée, l'impôt étant dû dès cette date. En d'autres termes, le fait que la prestation en capital soit versée sur un compte de libre-passage serait resté sans aucune incidence quelconque, l'imposition devant intervenir immédiatement. On signale à cet égard que l'exonération prévue par l'art. 24 lit. c LIFD ne pouvait pas s'appliquer ici, puisqu'elle est limitée, entre autres conditions, au cas d'un changement d'emploi et ne s'étend pas à celui d'une cessation d'activité. bb) En l'occurrence toutefois, le règlement de la caisse de pensions ne prévoyait pas le versement d'un capital-retraite. Toutefois, c'est pour tourner cet obstacle réglementaire que la caisse a procédé par le biais du versement d'une prestation de libre-passage. Dans un tel cas (même si le procédé a été voulu au premier chef par les organes de la caisse et non pas par le recourant lui-même, ce dernier avait sans doute été averti du caractère quelque peu incorrect du procédé, mais sans percevoir la portée d'un tel vice), l'autorité fiscale est parfaitement à même de retenir que la prestation versée – certes sur un compte de libre-passage – doit être considéré comme un capital-retraite, soit comme une prestation de vieillesse découlant de la LPP. cc) En conclusion, l'échéance du droit à la prestation de vieillesse servie au recourant coïncide avec la date de sa retraite anticipée, soit le 31 mars 1996. A cette date-là, l'intéressé était bien domicilié à *****, de sorte qu'il était assujéti à une imposition ordinaire en Suisse (tant au plan de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal). 5. Le recourant fait valoir enfin le principe de la protection de la bonne foi. Il se réfère pour l'essentiel aux contacts qu'il a eus avec Y._____, de la section de l'impôt à la source, lequel lui aurait déclaré que l'impôt à la source perçu lors du déblocage de la prestation de libre-passage serait la seule créance fiscale à laquelle il serait exposé en relation avec sa retraite anticipée. a) "Chacun est tenu d'exercer ses droits et d'exécuter ses obligations selon les règles de la bonne foi" (article 2 al. 1 CC). Ce principe est aussi applicable à l'administration, étant précisé qu'en droit public il a été déduit de l'article 4 aCst. La jurisprudence en a tiré que, lorsque certaines conditions sont remplies, l'administration peut être tenue de se conformer aux renseignements inexacts qu'elle a fournis ou, à plus forte raison, aux assurances erronées qu'elle a données à l'administré; à défaut, elle doit réparer d'une autre manière le préjudice subi par ce dernier, qui se serait fié à ses indications. La première condition exige que l'autorité qui a donné les renseignements litigieux était compétente pour le faire ou, à tout le moins, était apparemment compétente à cet effet. Le renseignement en question doit être inexact et avoir été fourni sans réserve et clairement, cela dans une situation concrète (et non abstraite ou théorique; le caractère inexact ne doit pas être lié, faut-il le préciser, à un changement de normes intervenu entre-temps). D'autres conditions ont par ailleurs trait à l'administré lui-même. Ni celui-ci, ni son représentant ne doivent avoir été en mesure de reconnaître l'erreur. En outre, l'administré a pris sur la base de l'information inexacte des dispositions irréversibles (sur ces différentes conditions, voir André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, 390 ss; Pierre Moor, *Droit administratif I*, 2^{ème} édition Berne 1994, 430 ss et les nombreuses références citées par ses auteurs; v. encore Katharina Sameli, *Treu und Glauben im öffentlichen Recht*, RDS 1977 II 289 ss). Dans sa jurisprudence, le Tribunal

fédéral affirme parfois qu'en droit fiscal, le principe "ne saurait avoir qu'une portée limitée" (ATF 118 Ib 312 ; 101 Ia 92), ce domaine du droit étant en effet marqué par une application rigoureuse du principe de la légalité; on pourrait aussi songer au principe de l'égalité de traitement, à laquelle contreviendrait une dérogation à la loi au profit d'un contribuable, en application du principe de la bonne foi (Grisel, op. cit., p. 395, paraît se rallier à cette jurisprudence, mais souligne que, en règle générale, le fisc est lié par ses promesses; pour un exemple où le TF conclut à l'application du principe de la bonne foi malgré ces considérations d'égalité de traitement : Archives 60, 58). L'on doit même aller plus loin et se demander s'il se justifie de faire une exception pour le domaine du droit fiscal, dans la mesure où le principe de la bonne foi, s'il permet dans certains cas de s'écarter de la solution résultant d'une application de la loi, ne pourra précisément entrer en jeu qu'à titre exceptionnel, eu égard à des considérations de justice et d'équité, elles aussi de rang constitutionnel (sur ce caractère exceptionnel de l'application du principe de la bonne foi, voir Moor, op. cit., 429; voir également Jacques-André Reymond, La bonne foi de l'administration en droit fiscal, in Mélanges offerts à la Société suisse des juristes pour son Congrès 1991 à Genève, p. 367 ss). Au demeurant, il arrive parfois que la dérogation, envisagée sur la base du principe précité, se heurte à un intérêt public supérieur; dans cette hypothèse ce dernier l'emportera et l'administré devra se contenter d'une indemnisation (ATF 101 Ia 328; voir aussi Grisel, op. cit. 397); cependant, l'intérêt public à appliquer la loi ou à percevoir des impôts plus élevés ne saurait être suffisant à cet égard (dans ce sens, Danielle Yersin, L'égalité de traitement en droit fiscal, RDS 1992 II 238; TA VD, arrêt publié à la RDAF 1998 II 508). b) aa) Parmi les différentes conditions qui permettent l'application du principe la protection de la bonne foi, certaines sont ici réalisées. Ainsi, il ne fait guère de doute que le fonctionnaire précité était compétent pour fournir des renseignements au contribuable (à supposer même que les questions soulevées débordent du cadre strict de l'impôt à la source, il faudrait néanmoins considérer que le contribuable pouvait à bon droit se fier à cette apparence de compétence de son interlocuteur). bb) Il reste que la situation est extrêmement peu claire quant à la nature des renseignements ou des assurances fournies au recourant. En particulier, il n'est pas démontré que le contribuable avait décrit son cas concret avec précision (soit en mentionnant la date de sa retraite, la date du versement de la prestation servie par la caisse de pensions, ni la date exacte de la prise de domicile en France); le fonctionnaire interrogé n'a dès lors pas pu donner une réponse précise, selon laquelle, en présence de tels éléments de fait précis, seul l'impôt à la source serait prélevé. Le contribuable n'allègue d'ailleurs même pas avoir signalé à son interlocuteur que la prestation serait versée dans un premier temps par la caisse sur un compte de libre-passage. En définitive, on retire des circonstances qui ont entouré ces entretiens entre le contribuable et le fonctionnaire précité (notamment le fait que le premier s'est rendu dans les services de l'Administration cantonale des impôts sans s'être annoncé à l'avance et sans que le second ne dispose d'un dossier) que ce dernier n'a en définitive donné à son interlocuteur que des renseignements généraux, lesquels ne sont pas susceptibles d'être qualifiés d'assurance donnée dans un cas concret. Il en découle que les conditions d'application du principe susmentionné ne sont pas exhaustivement remplies. cc) Il est ainsi superflu d'examiner en outre si les autres conditions d'application du principe de la protection de la bonne foi sont remplies (on pense notamment aux dispositions irréversibles que l'administré a prises sur la base du renseignement erroné; en l'occurrence, il est plausible que cette condition soit remplie, puisque l'imposition ici en cause eût été de nature à bouleverser, selon ses dires, son budget de retraite). dd) Quoiqu'il en soit, les

considérations qui précèdent démontrent que le recourant ne peut pas se prévaloir avec succès du principe de la protection de la bonne foi et partant échapper à l'imposition prévue par la loi du capital-retraite qu'il a reçu. 6. Cela conduit au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Compte tenu des erreurs commises par les autorités fiscales en l'espèce, il convient néanmoins de réduire sensiblement l'émolument de justice mis à la charge de l'intéressé; en revanche, il n'aura pas droit à l'allocation de dépens.

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