

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. A. _____, né en 1944, a exercé deux activités parallèles jusqu'au 30 juin 2009. Il était, d'une part, salarié jusqu'à cette date. D'autre part, il travaillait comme indépendant, activité qu'il a maintenue et élargie au-delà de cette date et qu'il exerce aujourd'hui encore. Son épouse, B. _____, née en 1946, exerçait une activité salariée et a pris sa retraite en 2008.

Jusqu'au 30 juin 2009, A. _____ a été affilié, d'une part, à la Caisse de pension C. _____ en tant que employé à D. _____. Après avoir cessé cette activité, il a touché de la Caisse de pension, en date du 27 juillet 2009, une prestation en capital de 62'162 francs. Au surplus, il a droit à une rente qui, pour la période du 1^{er} juillet au 31 décembre 2009, s'est élevée à un total de 47'922 francs.

Cette prestation en capital de 62'162 francs a fait l'objet d'une imposition séparée qui englobait également deux prestations du 3^{ème} pilier A touchées par les époux A. _____ et B. _____ durant la même année (taxation du 21 janvier 2010).

En sa qualité d'indépendant, A. _____ est, d'autre part, affilié à la Caisse de pension E. _____. Selon le certificat d'assurance du 11 juin 2009, la date d'entrée à cette caisse de pension a été fixée au 1^{er} juillet 2009 et le rachat possible pour les prestations assurées au "plan 5" conclu dès cette date s'élevait à 524'925 francs. Le 20 octobre 2009, A. _____ a effectué un rachat de 70'000 francs dans ce plan d'assurance. Suite à ce versement et compte tenu du transfert d'un libre passage (interne), il subsistait encore une possibilité de rachat de 286'254 francs (selon le deuxième certificat d'assurance daté du 4 novembre 2009).

B. Par avis de taxation du 21 octobre 2010, le Service cantonal des contributions n'a admis en déduction qu'un montant de 7'838 francs, correspondant à la différence entre le rachat de 70'000 francs et la prestation en capital de 62'162 francs. Il a motivé sa position par le fait que "le rachat d'années d'assurance auprès d'une institution de prévoyance n'est pas admis après l'âge ordinaire de la retraite lorsqu'un capital de prévoyance a déjà été libéré peu de temps auparavant".

C. Le 21 novembre 2010, A. _____ a formé réclamation contre la taxation précitée par l'intermédiaire de son mandataire. Il a notamment fait valoir que l'autorité de taxation ne se référait à aucune disposition légale ni à aucune décision fiscale. Ne pouvant ainsi que supposer que la décision reposait sur une prétendue violation de l'art. 79b al. 3 LPP ou sur l'interdiction de l'évasion fiscale, il a contesté que les conditions y relatives établies pas le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_658 et 659/2009 soient réalisées.

En date du 30 novembre 2010, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a notamment considéré ce qui suit:

"Selon le mandataire du contribuable, aucun rachat n'a été effectué dans la caisse de pension C. _____ dans les trois ans précédant le versement de la prestation en capital de CHF 62'162 par cette dernière institution. Le rachat a en fait eu lieu dans la caisse de pension E. _____ à laquelle le contribuable est toujours affilié activement.

Bien que les opérations relatives au rachat et à la prestation en capital ne se soient pas déroulées dans la même institution de prévoyance, il y a lieu d'examiner la situation du contribuable en matière de prévoyance professionnelle de manière globale. En procédant simultanément à un rachat d'années de cotisations auprès d'une première institution de prévoyance et à un prélèvement sous forme de capital auprès d'une seconde, la couverture en matière de prévoyance professionnelle ne s'est pas améliorée. La majeure partie du rachat a en fait été financée au moyen de fonds déjà affectés à la prévoyance professionnelle, c'est-à-dire par l'intermédiaire de la prestation en capital perçue durant la même période. La question de savoir si le rachat et la prestation en capital découlent du même plan ou de la même institution de prévoyance ou au contraire de plusieurs plans ou institutions de prévoyance ne joue pas de rôle sur le plan fiscal.

En adoptant une vision consolidée en présence de pluralité d'institutions de prévoyance et en se fondant sur l'article 79b al. 3 de la Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP), il y a lieu de refuser la déduction du rachat effectué dans une institution de prévoyance lorsqu'une prestation en capital est versée à une autre institution de prévoyance durant le délai de blocage de trois ans qui commence à courir à partir de la date où le rachat a été effectué.

Dans son arrêt du 12 mars 2010 (2C_658/2009), le Tribunal fédéral relève qu'il convient de refuser systématiquement la déduction des rachats, sur la base de l'article 79b al. 3 LPP (dans le cadre du droit fiscal), lorsque des prestations en capital sont versées durant le délai de blocage de trois ans. Il n'est pas nécessaire, selon le Tribunal fédéral, d'examiner les circonstances du cas d'espèce. Il convient d'adopter une vision consolidée par contribuable pour ce qui a trait au respect du délai de trois ans."

D. Par acte du 28 décembre 2010, A._____, toujours représenté par son mandataire, a interjeté recours en concluant à la déduction intégrale du rachat de 70'000 francs ainsi qu'à l'octroi d'une équitable indemnité de partie. Il fait notamment valoir que le rachat en question respecte les limitations résultant des art. 79b LPP et 60 ss OPP 2. Aussi, et à la lumière des considérants émis par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_658 et 659/2009, il conteste que les conditions d'une évasion fiscale (procédé insolite choisi uniquement dans le but d'économiser des impôts) soient réalisées. D'une part, le rachat n'était nullement insolite puisqu'il n'a pas été effectué dans la Caisse de pension C._____, mais bien dans la E._____, à laquelle il est toujours affilié en tant que indépendant. Au surplus, cette manière de procéder était justifié par une couverture d'assurance non optimale puisqu'il existe encore actuellement des possibilités de rachat par rapport aux objectifs de couverture de la caisse. Il était donc purement gratuit d'affirmer, comme l'a fait l'autorité intimée, que le rachat n'avait pas amélioré la prévoyance professionnelle du couple. Aussi, le choix de retirer une partie de l'avoir de prévoyance sous forme de capital, à concurrence du montant autorisé par le règlement de la Caisse de pension C._____, n'avait non plus rien d'insolite, inapproprié ou d'étrange, puisque les prestations étaient échues au sortir de la caisse du fait de l'abandon de son activité de salarié. Il s'agissait là d'une option ouverte à tous les assurés. D'ailleurs, l'on ne saurait passer sous silence qu'il avait touché près de 48'000 francs de rentes du 2^{ème} pilier en 2009. D'autre part, le fait que la prestation en capital reçue soit imposée à un taux plus favorable que la rente ne suffisait pas à conclure à l'existence d'une évasion fiscale puisqu'il s'agit d'une différence de traitement prévue par la loi. La déductibilité du rachat dépendait donc uniquement du respect du délai de blocage de trois ans dès le moment du rachat. Une éventuelle économie d'impôt prohibé au sens de l'art. 79b LPP pourrait tout au plus résulter du choix futur lors de la sortie de

la E._____. Or, ce choix restait incertain et l'option intégrale pour une rente en lieu et place du capital était tout à fait possible. Enfin, même dans l'hypothèse d'une future prestation en capital il n'y aurait violation de l'art. 79b al. 3 LPP que si le délai de 3 ans suivant le rachat effectué en 2009 n'était pas respecté.

L'avance de frais fixée à 1'000 francs par ordonnance du 10 janvier 2011 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations datées du 2 mars 2011 et transmises le lendemain, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il précise tout d'abord que, dans l'arrêt invoqué par le recourant, le Tribunal fédéral a jugé qu'il ne fallait pas comprendre la formule "les prestations résultant d'un rachat" de l'art. 79b al. 3 LPP, tel que cela pouvait résulter d'une interprétation littérale, comme un lien direct entre prestation et rachat. Selon cet arrêt, les différents montants versés aux institutions de prévoyance n'étaient en effet pas individualisés et les prestations effectuées par celles-ci pas financées par des fonds déterminés. Au contraire, le capital de prévoyance formerait un tout et devait être pris dans son ensemble. Il ressortait de cette interprétation de l'art. 79b al. 3 LPP qu'en droit fiscal, tout versement d'une prestation en capital effectué avant l'échéance du délai de trois ans suivant un rachat devait, en général, être considéré comme abusif. Pour le reste, l'autorité intimée précise que le Tribunal fédéral ne s'est pas exprimé sur la question de savoir s'il convient d'adopter une vision consolidée en présence de pluralité de plans ou d'institutions de prévoyance. S'il convient de juger uniquement l'aspect fiscal de la problématique, comme le Tribunal fédéral l'a précisé, une vision consolidée tombait sous le sens. En effet, la question de savoir si le rachat et la prestation en capital découlent du même plan ou de la même institution de prévoyance ou au contraire de plusieurs plans ou institutions différentes, ne jouerait aucun rôle sur le plan fiscal. Dans le cas d'espèce, la situation du recourant au niveau de sa prévoyance ne s'était pas modifiée avec le retrait sous forme de capital (lors de la résiliation du rapport avec la Caisse de pension C._____) suivi simultanément d'un rachat d'années de cotisations dans la E._____. Le fait que les deux opérations se soient déroulées dans des plans de prévoyance différents ne jouait pas de rôle. Elles n'amélioreraient en aucun cas la prévoyance, mais avaient pour conséquence que, durant la même période fiscale, une prestation en capital soit imposée de manière réduite et qu'un rachat soit admis en déduction des revenus imposés de manière ordinaire. Le contribuable n'avait aucune obligation d'effectuer un retrait partiel sous forme de capital, mais pouvait se faire verser des rentes pour l'ensemble de son avoir de prévoyance. Or, en choisissant de prélever une partie de sa prévoyance sous forme de capital et en procédant simultanément à un rachat, il en résultait une économie d'impôt qui s'élève à environ 20'000 francs pour les impôts cantonal, communal et fédéral. Ces opérations n'ayant donc pas amélioré la prévoyance du contribuable, mais ayant seulement permis une économie d'impôt, le rachat effectué au cours de la période fiscale 2009 ne saurait dès lors être admis en déduction du revenu imposable.

Le 29 mars 2011, le recourant a fait part de ses contre-observations. Il indique, d'une part, qu'il n'a jamais, à ce jour, reçu de prestations résultant d'un rachat. D'autre part, il précise qu'il disposait de suffisamment de fortune librement disponible en 2009 pour effectuer le rachat de 70'000 francs (placements de capitaux d'un montant supérieur à 275'000 francs au 1^{er} janvier 2009 et de plus de 365'000 francs au 31.12.2009). Se référant au surplus à une "Analyse relative à l'application concrète de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_658/2009 du 12 mars 2010 - Déduction des rachats et versements ultérieurs sous forme de capital (Portée de l'art. 79b al. 3 LPP sur le plan fiscal)" qui vient d'être

publiée par la Conférence suisse des impôts, il maintient qu'à la lecture de ce texte, il apparaît nulle part que l'état de fait litigieux soit susceptible de tomber sous le coup de l'art. 79b LPP. En effet, la seule situation analysée était clairement celle du versement d'une prestation en capital dans les 3 ans suivant un rachat. A aucun moment la Conférence suisse des impôts ne mentionnait la situation d'un contribuable ayant reçu une prestation en capital (ne résultant pas d'un rachat) et ayant ensuite procédé à un rachat dans une autre caisse de pension. Cela était tout de même significatif. Or, l'éventualité d'un tel état de fait n'avait pas pu échapper aux spécialistes mandatés par les autorités fiscales pour analyser cette disposition légale. Aussi, l'argumentation de l'autorité intimée fondée sur une soi-disant "vision consolidée" était totalement inopérante en l'espèce, l'état de fait de l'art. 79b LPP n'étant pas réalisé en l'espèce. En outre, le rachat améliorerait indubitablement la prévoyance liée à l'activité de médecin puisque la couverture d'assurance n'était pas optimale au vu des possibilités de rachat par rapport aux objectifs de couverture de la caisse. Quant à l'économie d'impôt réalisée, elle était en soi légale puisque la possibilité du rachat est prévue par la loi. Elle n'est prohibée que si le rachat précède immédiatement, c'est-à-dire de moins de 3 ans, le versement du capital, ce qui n'était pas le cas en l'espèce. Enfin, le SCC ne démontrait pas que le rachat en question était insolite et inapproprié et qu'il n'avait qu'un but exclusivement fiscal.

Dans ses ultimes remarques déposées le 28 avril 2011, l'autorité intimée rétorque que même si le recourant disposait en 2009 de suffisamment de fortune librement disponible pour effectuer le rachat, il n'en demeurerait pas moins que sa prévoyance n'a pas été améliorée au cours de cette période fiscale. Aussi, elle maintient l'existence d'une sensible économie d'impôt par l'imposition de manière réduite d'une prestation en capital et par la déduction d'un rachat à charge des revenus imposés de manière ordinaire. Quant à l'analyse relative à l'application concrète de l'arrêt du Tribunal fédéral du 12 mars 2010, la Conférence suisse des impôts y relevait bien que le Tribunal fédéral ne s'est pas exprimé sur la question de savoir s'il convient d'adopter une vision consolidée en présence de pluralité de plans ou d'institutions de prévoyance. Toutefois, elle préciserait qu'une vision consolidée tombe sous le sens s'il convient de juger uniquement l'aspect fiscal de la problématique. Dans le cas d'espèce, bien que le rachat et la prestation en capital ne découlaient pas de la même institution de prévoyance, mais au contraire de deux institutions différentes, ils devaient dès lors être traités de manière globale sur le plan fiscal. Partant, le refus de la déduction du rachat effectué auprès de la caisse de pensions E. _____ à concurrence de la prestation en capital touchée la même année de la Caisse de prévoyance C. _____ était justifié. Que des possibilités de rachat existaient ou non à ce moment-là n'y changeait rien, la prévoyance du contribuable ne s'étant pas améliorée.

Une copie de ces remarques a été transmise pour information au recourant.

Après avoir délibéré de l'affaire, la Cour fiscale a informé les parties, par courrier du 20 juin 2012, qu'elle s'est, entre autres, posé la question de savoir si l'état de fait à juger ne remplissait pas les conditions d'un transfert fiscalement neutre au sens des art. 24 let. c LIFD et 25 let. c LICD. Dans le souci de leur accorder le droit d'être entendu sur cet aspect du dossier, un délai a été fixé aux parties pour se déterminer.

Dans ses observations du 5 juillet 2012, l'autorité intimée ne voit aucune objection à l'application des art. 24 let. c LIFD et 25 let. c LICD, celle-ci aboutissant à la même

conclusion que celle prônée dans la décision attaquée, soit la reconnaissance d'un transfert fiscalement neutre.

Le recourant s'est déterminé par courrier du 10 juillet 2012 en maintenant les conclusions de son recours. Il est d'avis que les conditions d'un transfert en libre passage au sens des art. 24 let. c LIFD et 25 let. c LICD ne sont pas remplies. Se référant à GLADYS LAFFELY MAILLARD (*in*: Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 22 ss ad art. 24), il invoque en premier lieu, qu'avant l'introduction de la loi sur le libre passage (art. 2 LFLP), les dispositions précitées devaient s'appliquer semble-t-il uniquement aux salariés assurés obligatoirement à la LPP et qui changent d'employeur et de caisse de pension en cours d'activité. En effet, le libre passage avait pour but d'éviter l'imposition d'une prestation que le salarié aurait dû affecter en tout ou partie au rachat de droits dans la caisse de pension de son nouvel employeur. Le report de l'imposition d'une prestation échue semblait dès lors exclu. Seule une prestation de sortie acquise avant l'échéance pouvait faire l'objet d'un transfert neutre dans une autre caisse de pension. En l'espèce, il s'agirait d'un assuré salarié, affilié à la LPP obligatoire, qui a cessé toute activité salariée et dont les prestations de la caisse de pension sont échues. Par la suite, il n'aurait plus été affilié que de manière volontaire, comme indépendant, c'est-à-dire à la partie sur-obligatoire de la prévoyance professionnelle. Il semblerait donc qu'un transfert neutre ne soit pas possible. En outre, le recourant aurait choisi de toucher son 2ème pilier obligatoire auprès de la caisse de prévoyance C. _____ en partie sous la forme de capital et en partie sous la forme d'une rente. Du fait de ce split de son avoir de prévoyance, il semblerait dès lors peu probable, voire exclu qu'un transfert des droits en libre passage soit possible, selon les articles précités. Quoi qu'il en soit, il s'en remet à la décision du Tribunal cantonal.

e n d r o i t

I. Impôt fédéral direct (604 2010-170)

1. Les cotisations que les salariés et les indépendants versent à des institutions de prévoyance conformément à la loi ou aux dispositions réglementaires sont déductibles des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 81 al. 2 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle [LPP; RS 831.40]). Cette disposition a été reprise par l'art. 33 al. 1 let. d de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) selon lequel les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à des institutions de la prévoyance professionnelle sont déduits du revenu. Les déductions autorisées par cet article valent pour les versements périodiques et les versements uniques pour le rachat d'années d'assurance, qu'ils soient effectués dans le domaine de la prévoyance obligatoire ou de la prévoyance surobligatoire.

2. a) Introduit par le ch. I de la loi fédérale du 3 octobre 2003 (1^{ère} révision LPP), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2006 (RO 2004 1677 1700; FF 2000 2495), l'art. 79b al. 3 phr. 1 LPP prévoit que les prestations résultant d'un rachat ne peuvent être versées sous forme de capital par les institutions de prévoyance avant l'échéance d'un délai de trois ans.

b) Comme la Cour de céans a déjà eu l'occasion de juger (cf. l'arrêt 604 2009-27/28 du 18 juin 2010; publié, après son entrée en force, le 24 janvier 2011 sur www.fr.ch/jurisprudence [n° 3]), l'objectif de cette nouvelle disposition est d'éviter les abus sur le plan fiscal, liés au versement de contributions de rachat déductibles avec plein effet sur le taux suivi de l'obtention d'une prestation sous forme de capital imposable au taux privilégié de l'art. 38 LIFD, opération constituant une évasion fiscale lorsqu'elle ne tend pas à augmenter la couverture de prévoyance, mais à économiser des impôts. Cette disposition du droit de la prévoyance doit être appliquée par les institutions de prévoyance pour les rachats effectués dès l'entrée en vigueur de la disposition, le 1er janvier 2006, qu'il s'agisse de rachats obligatoires ou facultatifs d'années d'assurance ou de rachats de la réduction des prestations de vieillesse au sens de l'art. 1b de l'ordonnance du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2; RS 831.441.1) financés aussi bien par l'assuré que par l'employeur. Avec cette réglementation, ce n'est ainsi pas le rachat qui est limité, mais la nature de la prestation échue selon le règlement de prévoyance, laquelle doit être versée sous forme de rente et assurer ainsi le risque de longue vie dans un but de prévoyance.

L'art. 79b al. 3 LPP interdit tout versement, dans les trois ans, de prestation en capital à concurrence de la part de la prestation financée par ce rachat, y compris les intérêts; cela signifie qu'une prestation en capital peut être versée par l'institution de prévoyance dans le délai de trois ans qui suit un rachat pour autant qu'elle résulte des contributions ordinaires ou de rachats effectués depuis plus de trois ans. Sur le plan fiscal, cette interprétation (donnée par l'OFAS) n'évite pas les abus, l'évasion fiscale définie par la jurisprudence étant fondée sur une approche économique. Avec l'introduction de l'art 79b al. 3 LPP, le législateur a voulu éviter qu'un rachat soit compensé par une prestation en capital avant l'écoulement d'un délai de trois ans. Un compte courant dans une caisse de pension privilégié fiscalement n'était pas souhaité, raison pour laquelle a dû être instauré un délai d'attente de trois ans avant qu'il soit possible de retirer les sommes versées. Il a voulu créer un instrument propre à empêcher que le placement délibérément temporaire de capitaux dans le 2^{ème} pilier ne soit motivé que par des raisons purement fiscales. Il a ainsi souhaité une clarification des questions litigieuses sur l'admissibilité de rachats effectués peu de temps avant des versements de capitaux, questions jugées de manière diverse par les tribunaux; il a donc recherché une certaine objectivisation et non pas une libéralisation. La jurisprudence sur l'évasion fiscale développée jusqu'ici en forme la base.

Les cas qui ont été considérés comme de l'évasion fiscale selon la jurisprudence développée par le Tribunal fédéral, peuvent continuer à l'être sous l'empire du nouvel art. 79b al. 3 LPP. La portée de cette nouvelle norme devrait cependant aller plus loin, en particulier s'agissant de la proximité temporelle du rachat et du prélèvement de capital, car le législateur s'est exprimé relativement clairement sur ce point. Comme ce sont les comportements abusifs qui sont visés, la question se pose alors de savoir quelle importance peuvent revêtir les intentions subjectives. A cet égard, le rapport entre les deux décisions (rachat et prélèvement de capital) ne doit pas être aussi étroit que dans les cas d'évasion fiscale. Etant donné le lien avec l'évasion fiscale, l'élément subjectif représente un indice certes important mais non nécessaire pour conclure à un comportement abusif résultant d'un placement temporaire dans le 2^{ème} pilier à des fins purement fiscales. Ce qui est décisif, c'est l'image objective que présente le cas concret.

L'art. 79b al. 3 LPP n'interdit pas le rachat en soi mais interdit que le versement qui suit peu après intervienne sous forme de capital. Cela a pour conséquence que le rachat ne

peut pas être admis en déduction et que la prestation en capital soit soumise à une imposition réduite dans une mesure équivalente.

c) Dans son arrêt de principe invoqué tant par le recourant que par l'autorité intimée (2C_658 et 659/2009 du 12 mars 2010, publié [ultérieurement à la décision rendue le 18 juin 2010 par la Cour de céans] sur son site et notamment *in*: Archives 79, 685 et - traduit en français - RDAF 2011 II, 44) le Tribunal fédéral a, d'une part, confirmé sa jurisprudence selon laquelle les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à des institutions de la prévoyance professionnelle ne sont, de manière générale, pas déduits du revenu lorsqu'on est en présence d'une évasion fiscale. D'autre part, il a notamment considéré que le nouvel art. 79b al. 3 LPP est certes en premier lieu une norme relevant du droit de la prévoyance, mais qu'il se fonde clairement sur des raisons d'ordre fiscal. En effet, les délibérations parlementaires y relatives démontreraient très clairement que le législateur voulait, en introduisant un délai de blocage, combattre les mêmes abus permettant une économie d'impôt que ceux qui avaient conduit le Tribunal fédéral à refuser la déduction des rachats en présence d'une évasion fiscale. Ainsi, l'art. 79b al. 3 LPP reprend et concrétise la jurisprudence du Tribunal fédéral sur le refus de la déduction en cas d'évasion fiscale dans le sens d'une réglementation légale uniforme et impérative. Si cette disposition soumet à un délai de blocage - interdisant le versement sous forme de capital - de trois ans les "prestations résultant d'un rachat", il ne faut pas la comprendre dans le sens qu'elle établit un lien direct entre le rachat et la prestation, comme le texte de cette disposition légale pourrait le laisser supposer. Il faut ainsi opposer à ce lien direct le fait que les rachats effectués auprès d'une institution de prévoyance ne sont pas distingués des autres avoirs et que les prestations d'une institution de prévoyance ne sont pas financées par certains fonds, mais par tout le capital de prévoyance à disposition de la personne assurée.

Dans son arrêt plus récent du 24 novembre 2011, par lequel le recours interjeté contre l'arrêt susmentionné de la Cour de céans du 18 juin 2010 a été rejeté, le Tribunal fédéral a confirmé sa jurisprudence et, partant, le refus de la déduction du rachat litigieux en l'espèce (2C_614/2010, publié *in*: Archives 79, 700; cf. au surplus également l'arrêt 2C_20 et 21/2011 du 1^{er} juillet 2011).

Cette jurisprudence du Tribunal fédéral a donné lieu à une abondante controverse doctrinale. Au vu de l'état de fait du cas à juger en l'occurrence, point n'est cependant besoin de s'y référer et de se prononcer sur les avis exprimés par les différents auteurs.

d) Sous l'angle de la règle objectivée de l'art. 79b al. 3 LPP, force est de constater que l'état de fait visé par le législateur n'est pas réalisé en l'espèce. En effet, le texte clair de cette disposition prévoit l'hypothèse d'un rachat *suivi* d'un versement sous forme de capital. Or, le recourant n'a pas touché un capital de prévoyance financé par un rachat. Au contraire, il a reçu la prestation en capital en date du 27 juillet 2009 déjà - à la suite de la survenance d'un cas ordinaire de prévoyance (âge de la retraite) -, tandis que le rachat dans le nouveau plan de prévoyance a eu lieu seulement près de trois mois plus tard. Dès lors, contrairement à l'avis de l'autorité intimée, les conditions d'application de l'art. 79b al. 3 LPP ne sont pas réalisées (cf. dans ce sens également l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_43/2010 du 18 juin 2010, consid. 2.2).

Reste à examiner, si la déduction litigieuse doit, le cas échéant, être refusée pour un autre motif.

3. a) L'art. 24 let. c LIFD consacre le principe du transfert fiscalement neutre de certaines prestations de prévoyance. Selon cette disposition, sont en effet exonérées de l'impôt les prestations en capital versées par l'employeur ou une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, à condition que le bénéficiaire les réinvestisse dans le délai d'un an dans une institution de prévoyance professionnelle ou les utilise pour acquérir une police de libre-passage. Le corollaire de l'exonération de la prestation touchée est la non-déductibilité du montant réinvesti.

b) Cette disposition légale qui prévoit un report d'imposition est désormais superfétatoire, dans la mesure où aujourd'hui une prestation de sortie d'un salarié qui change d'emploi avant la survenance d'un cas de prévoyance (vieillesse, décès, invalidité) et quitte l'institution de prévoyance est obligatoirement transférée auprès de l'institution de prévoyance du nouvel employeur, en vertu du principe du maintien de la prévoyance acquise. Il en va de même dans les cas où une prestation de sortie est obligatoirement transférée sur une police ou un compte de libre passage (cf. GLADYS LAFFELY MAILLARD *in*: Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 23 ad art. 24).

Selon la doctrine, l'art. 24 let. c LIFD peut en revanche trouver sa pleine application en cas d'affectation, dans le délai d'un an, de la prestation provenant de l'ancienne institution de prévoyance au rachat d'années de cotisations auprès d'une nouvelle institution de prévoyance (au sens de l'art. 56 let. e LIFD). Il ne s'agit certes pas de cas de libre passage au sens strict, mais cette interprétation correspond aussi bien au texte qu'à la volonté originelle du législateur (LAFFELY MAILLARD, *op. cit.*, n. 26 ad art. 24 LIFD).

Ainsi, c'est en vain que le recourant se prévaut des n. 22 ss du Commentaire romand ad art. 24 LIFD pour limiter l'application de l'art. 24 let. c LIFD au seul cas de libre passage.

c) Un changement d'emploi au sens de cette disposition est également admis, notamment, lorsqu'un contribuable abandonne son activité salariée et débute dans une activité indépendante, ou accroît sensiblement une telle activité déjà exercée en parallèle à l'ancienne activité dépendante. L'art. 24 let. c LIFD est aussi applicable, peu importe que la prestation perçue le soit à cause du changement de l'activité seulement ou en raison de la survenance du cas ordinaire de prévoyance qu'est l'âge de la retraite (FELIX RICHNER / WALTER FREI / STEFAN KAUFMANN / HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2^{ème} éd., ZH 2009, n. 66 ad art. 24; cf. également FRÉDÉRIC VUILLEMIER / ETIENNE VON STRENG, Traitement fiscal des indemnités de départ et autres versements de capitaux de l'employeur, *in*: RDAF 2003 II 129 ss, en particulier 159 ss; RAINER ZIGERLIG / GUIDO JUD *in*: Zweifel / Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2^{ème} éd., Bâle 2008, n. 12 ss ad art. 24; arrêt du Tribunal fédéral 2C_721 du 7 avril 2010 consid. 2.2).

Partant, l'application de l'art. 24 let. c LIFD n'est pas non plus limitée au cas d'une prestation de sortie acquise avant l'échéance.

d) En l'espèce, force est de constater que la prestation en capital de 62'162 francs, que le recourant - ayant alors atteint l'âge de la retraite - a touchée lors de l'abandon de son activité salariée a été réinvestie dans le délai d'un an dans l'institution de prévoyance professionnelle à laquelle il a adhéré pour son activité de médecin indépendant (cf. les certificats d'assurance des 11 juin et 4 novembre 2009, la date d'entrée à cette caisse de pension ayant été fixée au 1^{er} juillet 2009). Partant, il s'agit d'un transfert fiscalement

neutre (report de l'imposition) de sorte que la déduction du rachat litigieuse ne saurait être admise.

Dès lors le recours est rejeté.

Il y a cependant lieu d'ajouter que, dans la mesure où la prestation en capital de 62'162 francs a fait l'objet d'une imposition séparée (qui englobait également deux prestations du 3^{ème} pilier A touchées par les époux A. _____ et B. _____ durant la même année), la taxation du 21 janvier 2010 doit être révisée en fonction (comme cela aurait d'ailleurs aussi été le cas si l'application de l'art. 79b al. 3 LPP avait été admise).

4. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative; Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA). Dans les affaires d'une ampleur ou d'une complexité particulière, le maximum de l'émolument est de 40'000 francs.

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 200 francs.

II. Impôt cantonal (604 2010-171)

5. a) En droit cantonal harmonisé, les art. 34 al. 1 let. d et 25 let. c de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ont une teneur similaire à celle des art. 33 al. 1 let. d et 24 let. c LIFD (voir également les art. 9 al. 2 let. d et 7 al. 4 let e de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes: LHID; RS 642.14).

b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal. Le recours est ainsi rejeté pour les mêmes raisons qu'en droit fédéral.

6. a) Conformément à l'art. 131 du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA). Dans les affaires d'une ampleur ou d'une complexité particulière, le maximum de l'émolument est de 40'000 francs.

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 400 francs.

l a C o u r a r r ê t e :

I. Impôt fédéral direct (604 2010-170)

1. Le recours est rejeté.
2. L'autorité intimée est invitée à réviser la taxation séparée du 21 janvier 2010 dans le sens des considérants.
3. Un émolument de 200 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci.

II. Impôt cantonal (604 2010-171)

4. Le recours est rejeté.
5. L'autorité intimée est invitée à réviser la taxation séparée du 21 janvier 2010 dans le sens des considérants.
6. Un émolument de 400 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée, le solde de 400 francs étant restitué au recourant.

Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, le présent arrêt peut, conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

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

Givisiez, le 9 novembre 2012/HCA/yho

Le Greffier-adjoint:

Le Président: