



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01
www.fr.ch/tc

604 2013 55
604 2013 56

Arrêt du 3 novembre 2014

Cour fiscale

Composition

Président: Marc Sugnaux
Juges: Anne-Sophie Peyraud,
Christian Pfammatter
Greffière-rapporteuse: Elisabeth Rime Rappo

Parties

A. _____, recourant, représenté par la Fiduciaire Jordan SA
contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu; rachats au 2^e pilier moins de 3 ans avant le retrait d'un capital à l'âge de la retraite; rappel d'impôt; égalité de traitement; évasion fiscale

Recours du 21 juin 2013 contre les décisions sur réclamation du 31 mai 2013 relatives à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 2009 à 2011

considérant en fait

A. A. _____, né en 1947, est l'un des directeurs d'un bureau d'ingénieurs B. _____ SA.

Pour la période fiscale 2009, il a revendiqué la déduction de 140'000 francs au titre de rachat d'années d'assurance au 2^{ème} pilier (code 4.140 de la déclaration d'impôt). Par taxation ordinaire du 19 août 2010, le Service cantonal des contributions a admis la déduction requise.

Pour la période fiscale 2010, A. _____ a une nouvelle fois requis la déduction d'un rachat de 140'000 francs. Par taxation ordinaire du 15 décembre 2011, cette déduction a été admise et a été maintenue le 19 janvier 2012 lorsque le Service cantonal des contributions a accepté de rectifier la taxation sur un autre point.

Dans une communication du 16 juillet 2012, l'Administration fédérale des contributions a avisé le Service cantonal des contributions que la caisse de pension de A. _____ venait de lui verser une prestation en capital de 400'000 francs (date valeur le 6 juillet 2012 selon l'attestation de la caisse de pension).

Par taxation ordinaire du 18 octobre 2012, un troisième rachat de 70'000 francs - revendiqué le 29 mai 2012 pour la période fiscale 2011 - a été admis en déduction avec la remarque suivante *"Les prestations résultant d'un rachat ne peuvent être versées sous forme de capital avant l'échéance d'un délai de 3 ans"*.

B. Le 9 novembre 2012, le Service cantonal des contributions a informé le contribuable qu'une procédure de rappel d'impôt était ouverte à son encontre. Il a indiqué en substance que la condition du délai de trois ans de l'art. 79b al. 3 de la loi sur la prévoyance professionnelle du 25 juin 1982 (LPP; RS 831.40) n'étant pas réalisée, les rachats totalisant 350'000 francs n'étaient plus admis en déduction pour les périodes fiscales 2009 à 2011, et que la prestation en capital versée par la caisse de pension ne serait donc pas imposée à hauteur de 400'000 francs, mais de 50'000 francs pour en tenir compte. Un délai de 15 jours a été accordé à A. _____ pour faire part de ses remarques éventuelles.

Dans sa détermination du 21 novembre 2012, la fiduciaire de A. _____ a fait valoir en substance que celui-ci souhaitait, à sa retraite, effectuer un avancement d'hoirie de 400'000 francs en faveur de son fils marié pour l'aider à acquérir un logement, que le responsable de sa caisse de pension l'avait renseigné en 2004 en indiquant qu'il suffisait de déposer une requête trois mois avant le retrait, et que le fonds de prévoyance avait agi conformément à son règlement et en connaissance de l'art. 79b al. 3 LPP lors du versement, en 2012, du capital de 400'000 francs (1'128'174 francs devant être versés sous forme de rente). Elle a encore précisé que la déduction des rachats de 350'000 francs effectués de 2009 à 2011 avait été acceptée par l'autorité fiscale alors qu'elle connaissait l'âge du contribuable, et qu'elle avait également connaissance du versement de la prestation en capital de 400'000 francs lorsqu'elle a admis la déduction du rachat opéré en 2011, et lorsqu'elle a annoté sur l'avis de taxation ordinaire du 18 octobre 2012 la remarque selon laquelle les prestations résultant d'un rachat ne pouvaient être versées sous forme de capital avant l'échéance d'un délai de 3 ans. A son avis, les trois avis de taxation étaient ordinaires et entrés en force et ne pouvaient plus être modifiés conformément à la jurisprudence tant cantonale du 18 juin 2010 que fédérale du 24 novembre 2010. Et de relever qu'il était exagéré de considérer les rachats en question comme étant constitutifs d'une évasion fiscale dès lors qu'ils avaient servi à améliorer la rente mensuelle correspondant à 6'299 francs. Selon elle enfin, la prestation en capital pouvait avoir été prélevée sur les cotisations et rachats effectués avant 2009.

En date du 15 janvier 2013, le Service cantonal des contributions a procédé à l'imposition séparée de la prestation en capital versée à A. _____ par sa caisse de pension. Seul un montant de 50'000 francs a été soumis à l'impôt.

Par taxations définitives du 14 février 2013, le Service cantonal des contributions a rectifié les taxations des périodes fiscales 2009 à 2011 comme suit :

- pour 2009, l'impôt fédéral direct dû par A. _____ a été fixé à 16'703 fr. 75 (au lieu de 1'657 fr. 95) sur la base d'un revenu imposable de 218'380 francs, et son impôt cantonal sur le revenu à 29'092 fr. 50 (au lieu de 7'482 fr. 90) pour un revenu imposable de 215'590 francs; son impôt sur la fortune, arrêté à 2'956 fr. 45 pour une fortune imposable de 895'950 francs, n'a pas été modifié;
- pour 2010, son impôt fédéral direct a été fixé à 21'561 fr. 35 (au lieu de 4'469 fr. 55) sur la base d'un revenu imposable de 255'189 francs, et son impôt cantonal sur le revenu à 33'210 francs (au lieu de 11'686 fr. 90) pour un revenu imposable de 246'089 francs; son impôt sur la fortune, arrêté à 2'949 fr. 55 pour une fortune imposable de 893'892 francs, n'a pas été modifié;
- pour 2011, son impôt fédéral direct a été fixé à 15'608 fr. 80 (au lieu de 7'028 fr. 80) sur la base d'un revenu imposable de 215'054 francs, et son impôt cantonal sur le revenu à 27'729 francs (au lieu de 16'208 fr. 35) pour un revenu imposable de 205'474 francs; son impôt sur la fortune, arrêté à 2'994 francs pour une fortune imposable de 965'804 francs, n'a pas été modifié.

C. Le 11 mars 2013, A. _____ a formé réclamation à l'encontre de ces trois taxations rectifiées par l'intermédiaire de sa fiduciaire, en maintenant son point de vue. A titre subsidiaire, il s'est plaint du fait qu'il y avait inégalité de traitement entre la personne ayant bénéficié d'un revenu régulier et ayant pu cotiser de façon constante et celle qui n'a pas eu cette possibilité et qui a effectué des rachats - souvent plus importants peu de temps avant la retraite - pour combler une lacune de prévoyance. Il a encore présenté des exemples chiffrés censés démontrer que le contribuable - qu'il soit marié ou célibataire - payait davantage d'impôt en choisissant le capital plutôt que la rente.

Par décisions du 31 mai 2013, le Service cantonal des contributions a rejeté les réclamations précitées en réitérant les motifs invoqués dans son courrier adressé à la fiduciaire le 6 décembre 2012.

D. Par actes du 21 juin 2013, A. _____ a interjeté recours à l'encontre des décisions précitées. Il conclut à ce qu'il soit admis qu'il n'a jamais eu la volonté d'é luder l'impôt et à l'annulation des trois taxations du 14 février 2013. Il soutient que les taxations des périodes fiscales 2009 et 2010, mais plus celle de 2011, ne peuvent pas être rectifiées dès lors qu'elles sont entrées en force respectivement, le 20 septembre 2010 et le 15 janvier 2013; à ces dates, aucun prélèvement sous forme de capital n'avait encore été effectué. Pour les périodes fiscales 2009 à 2011, il réitère son point de vue selon lequel il y a inégalité de traitement en exposant qu'il a procédé à un juste rattrapage de cotisations pour lesquelles il estime avoir droit à déduction comme tout contribuable. Dans un troisième grief concernant les trois périodes fiscales 2009 à 2011, il présente les exemples chiffrés déjà reproduits dans sa réclamation aux fins de démontrer qu'il n'y a pas d'économie d'impôt dans le fait d'être imposé sur une prestation en capital plutôt que sur une rente.

L'avance de frais fixée à 6'800 francs par ordonnance du 25 juin 2013 a été acquittée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 8 août 2013, le Service cantonal des contributions renvoie à ses décisions sur réclamation en indiquant pour le surplus, s'agissant de la période fiscale 2011, que la communication de l'Administration fédérale des contributions concernant le versement du capital de 400'000 francs lui est parvenu avec un volume important d'autres informations et que plusieurs mois peuvent s'écouler avant que le secteur de taxation n'en prenne connaissance. C'est pourquoi, il était difficile au taxateur de tenir compte de dite communication même si cette dernière était en possession du Service cantonal des contributions lorsqu'il a taxé la période fiscale 2011.

L'Administration fédérale des contributions, qui a été invitée à déposer des observations sur le recours, ne s'est pas déterminée.

Le recourant a fait part de ses contre-observations le 18 septembre 2013 (date du sceau postal). Il estime, se référant à la jurisprudence (RDAF 36 [1980] p. 380 ss) citée par le Service cantonal des contributions, qu'il n'y a pas eu "*d'erreur manifeste et elle n'a pas été reconnue par le contribuable*", et qu'il n'y a pas eu d'erreur de calcul. Il ajoute que le fonds de prévoyance a avisé l'Administration fédérale des contributions du versement des 400'000 francs plus de 4 mois avant la taxation du 18 octobre 2012, et que l'excuse de la surcharge de travail n'est pas recevable.

Une copie de cette détermination a été transmise pour information au Service cantonal des contributions le 20 septembre 2013.

en droit

I. Impôt fédéral direct (604 2013 55)

1. Les recours, déposés le 28 juin 2013 contre trois décisions du 31 mai 2013, l'ont été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11). Partant, sous cet angle, ils sont recevables s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2. L'article 33 al. 1 let. d LIFD prévoit que les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés notamment à des institutions de la prévoyance professionnelle sont déduits du revenu imposable (voir également l'art. 81 al. 2 LPP). 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.

3. 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 le préciser (voir arrêts 604 2012 46 et 47 du 27 novembre 2013, 604 2010 170 et 171 du 9 novembre 2012 publié sur www.fr.ch/tc/ le

19 février 2013 sous le n° 4¹, ainsi que 604 2009-27/28 du 18 juin 2010, publié, après son entrée en force, le 24 janvier 2011 sous le n° 3²), 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 1^{er} janvier 2006, qu'il s'agisse de rachats obligatoires ou facultatifs d'années d'assurance, ou de rachats dans le but de compenser 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 ne 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.

L'art. 79b al. 3 LPP n'interdit pas le rachat en soi mais interdit que le versement qui suit peu après n'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 est soumise à une imposition réduite dans une mesure équivalente.

c) Dans son arrêt de principe (2C_658/2009 et 659/2009 du 12 mars 2010 publié notamment *in* Archives 79 p. 685 et traduit en français *in* RDAF 2011 II 44, repris dans l'arrêt 2C_614/2010 du 24 novembre 2010 publié *in* Archives 79 p. 700), 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 considéré notamment 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 démontrent très clairement que le législateur voulait, en introduisant un délai de blocage, combattre les mêmes abus permettant une économie

¹http://www.fr.ch/tc/fr/pub/jurisprudence/jurisprudence_2013/section_administrative/2013/juris_admin_01_10_20_13.htm

²http://www.fr.ch/tc/fr/pub/jurisprudence/jurisprudence_2013/section_administrative/2011/juris_admin_01_10.htm

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 plutôt 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 de la personne assurée à disposition.

Plus récemment, le Tribunal fédéral a rappelé, en se référant notamment aux deux arrêts [2C_658/2009](#) et [2C_614/2010](#) précités, que l'art. 79b al. 3 LPP, s'il relève en premier lieu de la prévoyance professionnelle, a aussi été adopté pour des raisons fiscales et qu'il reprenait et concrétisait la notion d'évasion fiscale et pouvait ainsi aboutir, si les conditions étaient remplies, au refus de la déduction du revenu imposable des rachats litigieux. Il a considéré que le but du rachat étant en effet de mettre en place et d'améliorer la prévoyance professionnelle, ce but est manifestement détourné lorsque ces mêmes montants, peu de temps après le rachat, sont à nouveau sortis de la prévoyance. Il a ainsi jugé que tout versement d'une prestation en capital effectué dans les trois ans suivant un rachat doit, en général, être considéré comme abusif et que, partant, ce rachat ne saurait être déduit du revenu imposable (TF arrêt [2C_243/2013](#) du 13 septembre 2013 et références citées).

4. a) Dans un premier grief concernant la question du rappel d'impôt, le recourant ne remet plus en cause, à juste titre, la période fiscale 2011. En effet, pendant l'écoulement du délai de réclamation, l'autorité fiscale peut en tout temps revenir sur la taxation si elle s'aperçoit qu'elle est incomplète, sans devoir recourir à la procédure de rappel d'impôt (I. ALTHAUS-HOURIET *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 131 n. 3 et référence citée). Or, lorsqu'elle a indiqué qu'elle entendait rectifier les taxations de périodes fiscales 2009 à 2011, la taxation 2011 du 18 octobre 2012 n'était pas encore entrée en force et la rectification était possible en dehors de toute procédure de rappel d'impôt.

S'agissant des années 2009 et 2010, le recourant fait valoir qu'aucun prélèvement sous forme de capital n'avait encore été effectué au moment où les taxations de ces périodes fiscales sont entrées en force, et que l'autorité intimée n'a fait figurer aucune remarque sur dites taxations lorsqu'elle a admis la déduction des rachats alors qu'elle connaissait son âge du recourant. Il estime que les taxations de ces deux années sont devenues définitives et ne peuvent plus être modifiées, raison pour laquelle l'autorité intimée a changé de procédé et indiquerait régulièrement sur les avis de taxation que le contribuable n'aura pas le droit de prélever son 2^{ème} pilier sous forme de capital si un rachat est intervenu dans les trois ans qui précèdent.

Aux termes de l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

Sont en principe considérés comme nouveaux les faits ou moyens de preuve qui existaient au moment de la taxation déjà, mais qui parviennent à la connaissance de l'autorité fiscale

compétente seulement après l'entrée en force de la taxation (H. CASANOVA *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art.151 n. 9 et 15).

Dans une "*Analyse relative à l'application concrète de l'arrêt du Tribunal fédéral du 12 mars 2010 (2C_658/2009) Déduction des rachats et versements ultérieurs sous forme de capital (Portée de l'art. 79b al. 3 LPP sur le plan fiscal)*" du 3 novembre 2010³, la Conférence suisse des impôts (ci-après : la CSI) est parvenue à la conclusion qu'un refus ultérieur des rachats devait toutefois être admis lorsque le prélèvement du capital *n'était pas encore prévu* au moment du rachat. Elle s'en explique sur la base du raisonnement suivant : "*des faits nouveaux importants postérieurs à la taxation peuvent aussi justifier un rappel d'impôt s'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise. Ainsi le Tribunal fédéral a, dans l'hypothèse des restructurations – déjà avant l'entrée en vigueur des dispositions légales expresses correspondantes – admis, voire même ordonné l'imposition des réserves latentes transférées par le biais d'une procédure en rappel d'impôt lors d'une transformation suivie de la vente des droits de participation durant le délai de blocage de cinq ans. Puisque le Tribunal fédéral part également de l'existence d'un délai de blocage de trois ans s'agissant de la problématique de la déduction du rachat et du versement subséquent sous forme de capital, une correction dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt se révèle être également possible dans ce cas de figure*" (voir p. 7 de l'analyse précitée).

En l'espèce, même si les taxations des périodes fiscales 2009 et 2010 étaient effectivement entrées en force avant le versement du capital du 2^{ème} pilier, elles doivent être modifiées. La Cour fiscale a déjà eu l'occasion de juger, le 27 novembre 2013 (ATC 604 2012 46/47 consid. 3d), que le retrait du capital, après l'entrée en force de la taxation ayant accordé la déduction du rachat, constitue un fait nouveau justifiant le rappel d'impôt. En application de la jurisprudence cantonale et de l'analyse de la CSI précitées, un rappel d'impôt doit être effectué pour les périodes fiscales 2009 et 2010. Aucune raison ne justifie que l'on s'écarte de cette jurisprudence. Le recours est rejeté sur ce point.

b) Dans un deuxième grief concernant les trois périodes fiscales 2009 à 2011, le recourant fait valoir qu'il y a manifestement inégalité de traitement entre la personne ayant cotisé toute sa vie sans faire de rachat et autorisée à prendre une partie de son avoir LPP en capital sans être pénalisée, et celle qui n'a pas eu la chance de cotiser normalement mais a pu dans ses dernières années d'activité procéder à des rachats lui permettant d'obtenir un avoir LPP et qui, elle, ne pourrait pas obtenir une prestation en capital sans être pénalisée.

Le principe d'égalité est inscrit à l'art. 8 Cst. féd. Une décision viole ce principe lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 125 I 1 consid. 2b/aa p. 4, voir aussi ATF 129 I 113 consid. 5.1 p. 125 et références citées). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (D. YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, *in* RDS 111/1992, vol. II, p. 145 ss, n. 44, p. 178).

En l'espèce, il convient d'observer tout d'abord que la Cour fiscale doit appliquer les lois fédérales (art. 191 Cst. féd.) et ne peut donc pas procéder à un examen de la constitutionnalité de l'art. 79b al. 3 LPP (voir D. YERSIN, L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation *in* Archives 61 p. 295 ss ad ch. 2). Cela étant, l'assuré qui opère des rachats peu de temps avant la retraite

³ http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/analyse_bge_bvg_f.pdf

n'est pas dans une situation comparable à celui qui a versé des primes tout au long de sa vie professionnelle même si le but poursuivi, à savoir constituer un avoir du 2^{ème} pilier, est le même. La déduction d'un rachat influence la charge fiscale du contribuable de manière plus importante lorsque le contribuable qui l'effectue se trouve à un âge proche de la retraite, dans la mesure où en principe, il réalise des revenus plus élevés à cette période. De plus, l'échéance du délai de trois ans prévue par l'art. 79b al. 3 LPP vise tous les cas où l'avoir de prévoyance fait l'objet d'un prélèvement sous forme de capital après un rachat. Si l'on admettait que ce délai ne s'applique pas lorsque, comme c'est le cas du recourant, l'assuré prend sa retraite, il s'ensuivrait alors aussi une inégalité de traitement envers tous les autres assurés qui moins de 3 ans après un rachat peuvent prélever un capital pour l'un des autres motifs prévus par la loi (art. 27 ss LPP).

Le recours est rejeté sur ce point.

c) Dans un dernier point qui concerne également les trois périodes fiscales 2009 à 2011, le recourant s'étonne que les 350'000 francs de rachats qu'il a effectués dans les trois dernières années avant la retraite puissent être considérés comme étant constitutifs d'une évasion fiscale. Il relève que *"le législateur ne se pose pas la question de savoir si la prestation en capital est plus avantageuse fiscalement que la rente"*, et soutient, en s'appuyant sur des exemples chiffrés, que le contribuable, qu'il soit marié ou célibataire, paiera davantage d'impôt en prenant le capital plutôt que la rente.

En l'espèce, il convient de préciser qu'avec l'introduction de l'art. 79b al. 3 LPP, le recours à la notion d'évasion fiscale ne se justifie plus puisque cette disposition reprend et concrétise la notion d'évasion fiscale (voir TF arrêt [2C_243/2013](#) précité, consid. 4.1). L'élément subjectif de l'abus de droit n'étant plus nécessaire, la situation concrète du contribuable n'a plus à être examinée sous l'angle de l'évasion fiscale lorsque le délai de blocage n'est pas respecté. Il n'est donc plus possible de contester le refus de la déduction en invoquant l'absence d'abus de droit (voir C. CHILLA, Analyse sous l'angle fiscal de l'art. 79b al. 3, 1^{ère} phrase de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle *in* RDAF 2014 1ss, 6). Le fait que le fonds de prévoyance du recourant ait *"agi en connaissance de cause des dispositions"* de l'art. 79b al. 3 LPP n'y change rien.

Le recours est rejeté sur ce point également.

5. 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, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 3'000 francs.

II. Impôt cantonal (604 2013 56)

6. Les recours, déposés le 28 juin 2013 contre trois décisions du 31 mai 2013, l'ont été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RSF 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, sous cet angle, ils sont recevables s'agissant de l'impôt cantonal.

7. a) En droit cantonal également, l'art. 34 al. 1 let. d LICD a une teneur similaire à celle de l'art 33 al. 1 let. d LIFD (voir également l'art. 9 al. 2 let. d LHID). De même, l'art. 192 al. 1 LICD reprend-il le contenu de l'art. 151 al. 1 LIFD (voir art. 53 al. 1 LHID). D'autre part, l'art. 79b al. 3 LPP est également applicable au niveau cantonal tout comme le principe d'égalité de l'art. 8 Cst. féd.

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

8. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, 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 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 3'000 francs.

la Cour arrête:

I. Impôt fédéral direct (604 2013 55)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 3'000 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (604 2013 56)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 3'000 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais, le solde, par 800 francs, lui étant restitué.

III. Communication

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), le présent arrêt peut 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).

Fribourg, le 3 novembre 2014/CPF/eri

Président

Greffière-rapporteure