

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1988/2011-ICCIFD

ATA/672/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 octobre 2013

1^{ère} section

dans la cause

MADAME ET MONSIEUR G. _____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
24 septembre 2012 (JTAPI/1154/2012)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur G_____ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés à Genève. Né le _____ 1966, M. G_____ a été engagé par la banque P_____ (ci-après : P_____ ou la banque) du 1^{er} juillet 2000 au 30 juin 2009.
- 2) Le 19 février 2009, la banque a résilié, par courrier remis en mains propres, le contrat de travail de M. G_____ pour le 30 juin 2009. Elle l'a également libéré de son obligation de travailler depuis cette date-là, tout en lui assurant le versement de son salaire jusqu'à l'échéance du contrat.
- 3) Ce même jour, la banque et M. G :_____ ont conclu une convention de fin des rapports de travail. Selon l'art. 7 de cette dernière, la banque s'est engagée à verser à l'intéressé « à bien plaisir et pour solde de tout compte » un montant brut global de CHF 60'948.-. Celui-ci correspondait à six mois de salaire. Il serait versé à l'employé, sous déduction des charges sociales et légales usuelles, de manière échelonnée sur six mois, entre fin juillet et fin décembre 2009. Ce montant brut comprenait toute éventuelle prestation non mentionnée dans la convention et découlant des rapports de travail, que M. G_____ pourrait faire valoir à l'encontre de la banque, des associés de celle-ci et de toute société du groupe P_____.
- 4) Le 17 avril 2009, la convention susmentionnée a été modifiée. L'art. 7 de la convention subissait deux changements. Il prévoyait désormais que la somme de CHF 60'948.- serait versée à M. G_____ fin juin 2009, sous déduction des charges sociales et légales usuelles. L'employé était en outre libre de reverser, sous certaines limites et jusqu'au 30 juin 2009, tout ou partie du montant sur son compte auprès de la Caisse de retraite des employés de la banque au titre d'apport pour le préfinancement de la retraite anticipée.
- 5) Le 20 septembre 2010, la banque et M. G_____ ont réglé leur désaccord au sujet du certificat de travail, lors d'une audience en conciliation devant la juridiction des prud'hommes.
- 6) Lors de l'envoi de leur déclaration fiscale 2009, les contribuables ont demandé, par courrier du 30 octobre 2010, l'exonération de l'indemnité de CHF 60'948.- versée par la banque à M. G_____. Il s'agissait d'une indemnité correspondant à six mois de salaire octroyée dans le cadre de son licenciement. Elle devait être considérée comme une indemnité versée à titre de réparation du tort moral, en raison des circonstances ayant conduit à son licenciement et de son analogie avec l'indemnité prévue à l'art. 336a CO. Le contribuable considérait avoir été injustement licencié, la qualité de son travail n'ayant pas été remise en

cause. Il estimait avoir subi plusieurs atteintes à sa personnalité. Son employeur ne les avait pas fait cesser. Elles nuisaient à sa santé.

Deux certificats de salaire datés du 30 juin 2009 établis par la banque étaient joints à la déclaration fiscale 2009. L'un mentionnait un salaire brut de CHF 81'604.- avec l'indication manuscrite « sans indemnité de licenciement ». Le second concernait un salaire brut de CHF 197'252.- avec l'annotation manuscrite « indemnité de licenciement Fr. 115'648.- ».

Mme M. G touchait une demi-rente d'invalidité. M. G_____ était sans emploi depuis son licenciement et touchait des indemnités de chômage depuis le 1^{er} juillet 2009 jusqu'à la fin de l'année 2010.

- 7) Le 8 février 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié aux époux M. G_____ un bordereau d'impôt pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2009 et un autre pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2009. Elle avait retenu le montant de CHF 81'604.- à titre de salaires bruts et le montant de CHF 115'648.- à titre de prestations en capital.
- 8) Le 14 février 2011, les contribuables, par l'intermédiaire de la sœur de l'époux, munie d'une procuration, ont élevé réclamation à l'encontre de ces deux décisions.
- 9) Le 13 avril 2011, M. G_____ a déposé une action en constatation devant la juridiction des prud'hommes. Il a conclu à la constatation du caractère abusif de son licenciement et à ce qu'il soit également constaté que le montant correspondant à six mois de salaire tenait lieu d'indemnité pour licenciement abusif.
- 10) Le 23 mai 2011, M. G_____ a été cité à une audience de conciliation devant la juridiction prudhommale pour le 20 juin 2011.
- 11) Par deux décisions sur réclamation du 3 juin 2011, l'AFC a maintenu les taxations relatives à l'ICC 2009 et à l'IFD 2009.

L'indemnité de licenciement était assimilable à un complément de salaire et additionnée aux autres revenus imposables touchés cette même année. Cette prestation était imposée en plein pour trois raisons. L'indemnité était inférieure au montant d'un salaire annuel. Au moment de son versement, le contribuable était âgé de 43 ans. Il avait perçu le chômage directement après la fin des rapports de service.

- 12) Le 15 juin 2011, les contribuables ont recouru contre ces décisions auprès du tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à leur annulation.

- 13) Le 28 septembre 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours.
- 14) Le 31 mai 2012, le Tribunal des prud'hommes a tenu une audience de débats d'instruction, au cours de laquelle la cause a été conciliée entre la banque et M. G_____, tous deux assistés d'avocats.
- Selon le procès-verbal de transaction, l'intéressé a accepté, pour solde de tout compte, la somme supplémentaire brute de CHF 15'000.-. La banque s'est engagée à la verser le 30 juin 2012 au plus tard.
- 15) Par jugement du 24 septembre 2012, le TAPI a rejeté le recours des époux M. G_____
- Ceux-ci n'avaient pas démontré que l'indemnité de départ visait à compenser un tort moral. Elle avait été soumise aux charges sociales, alors que l'indemnité fondée sur l'art. 336a CO ne l'était pas. De plus, l'indemnité de départ ne bénéficiait pas d'un régime particulier. Elle n'avait pas été calculée en référence à des prestations futures. Elle devait ainsi être qualifiée de complément de salaire et être imposée comme un revenu ordinaire.
- 16) Le 20 octobre 2012, les contribuables ont interjeté recours contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et au prononcé de l'exonération sollicitée devant l'AFC. M. G_____ ne parvenait pas, malgré ses efforts, à retrouver un emploi.
- 17) Le 24 octobre 2012, le TAPI a transmis son dossier à la chambre administrative, sans formuler d'observations.
- 18) Le 23 novembre 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours.
- 19) Le 11 décembre 2012, M. G_____ a demandé l'audition de Madame J_____, arbitre et médiatrice auprès de la banque, afin de démontrer que l'indemnité de départ avait pour but de le dédommager implicitement du tort moral subi auprès de la banque.
- 20) Le 21 janvier 2013, l'administration fédérale des contributions a informé la chambre administrative que l'AFC représenterait ses intérêts lors de l'audience du 18 février 2013.
- 21) Le 18 février 2013, le juge délégué a entendu les parties et Mme J_____ à titre de témoin.
- M. G_____ indiquait que, dans la procédure prudhommale, la banque n'avait pas voulu reconnaître que les six mois de salaire versés avaient valeur

d'indemnisation pour tort moral. Une transaction financière avait été trouvée et le litige s'était terminé.

Mme J_____ avait fonctionné comme arbitre au sein de la banque. Elle était salariée de celle-ci et dépendait directement de l'associé senior. Elle émettait des recommandations qui devaient normalement être suivies par les personnes concernées. Elle était intervenue dans le cas de M. G_____ suite à l'intervention de ses collègues. Ceux-ci étaient inquiets par le mutisme et le renfermement de l'intéressé. Elle avait discuté avec M. G_____ et appris qu'il avait de graves problèmes liés à l'état de santé de son épouse. Elle avait informé les collègues de ce dernier que son attitude était objectivement justifiée par des problèmes externes à la banque. Cette intervention n'avait pas suffi à régler la situation. Elle avait alors proposé de déplacer M. G_____ dans un autre service. Le management et les ressources humaines de la banque ont écarté cette recommandation et ont choisi de licencier l'intéressé. Ne faisant pas partie des ressources humaines, elle ignorait si les six mois de salaire versés à l'intéressé avaient ou non un caractère d'indemnité pour tort moral. Elle avait fait tout son possible pour défendre les intérêts de M. G_____. Elle estimait qu'il y avait abus de pouvoir de la part de la banque et ignorance de la part de l'employé. Le cas de M. G_____ était, selon elle, un des très nombreux cas de mobbing et d'abus de pouvoir existant dans les relations de travail en Europe.

Un délai au 18 mars 2013 était accordé à M. G_____ pour exercer son droit à la réplique.

- 22) Par écriture du 22 février 2013, M. G_____ n'a pas fait valoir de nouveaux arguments, ni sollicité d'actes d'instruction complémentaires.
- 23) Le 26 février 2013, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêt non publié du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1^{er} mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

En l'espèce, l'IFD 2009 est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Quant à l'ICC 2009, il est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en cinq parties et entrée en vigueur le 1er janvier 2001 en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Il y a en particulier lieu de mentionner la quatrième partie de cette loi, à savoir la loi sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (ci-après : aLIPP-IV). En vigueur depuis le 1er janvier 1993, la LHID est devenue obligatoire pour les cantons au 1er janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID). S'agissant des règles de procédure, elles sont soumises à la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1er janvier 2002.

3) Le litige porte sur l'éventuelle exonération de la somme de CHF 60'948.- versée par la banque à M. G_____ lors de la résiliation de leur rapport de travail. Cette exonération dépend de la question de savoir s'il s'agit d'un versement à titre de réparation du tort moral.

a. En droit fiscal, le principe consiste à soumettre à l'impôt sur le revenu, tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, provenant d'une activité lucrative, que celle-ci soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales (art. 16 al. 1 et art. 17 al. 1 LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 1 et art. 2 aLIPP-IV). Sont en particulier imposables, les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité (art. 23 let. c LIFD ; art. 9 let. c aLIPP-IV).

L'art. 16 LIFD, de même que l'art. 1 aLIPP-IV, est une clause générale déclarant imposable tout revenu. Elle est complétée par une liste exemplative de différents types d'éléments de revenu (Y. NOËL, *in* D. YERSIN/Y. NOËL (éd.), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, *ad* art. 16 n. 19). L'art. 17 LIFD, tout comme l'art. 2 aLIPP-IV, matérialise, de manière non exhaustive, le principe de l'imposition générale du revenu en ce qui concerne les revenus découlant d'une activité lucrative dépendante. Entrent dans cette catégorie, toutes les prestations versées au contribuable en relation avec son rapport de travail, telles qu'une rémunération prévue par le contrat de travail ou la loi et les prestations versées à bien plaisir (J.-ECKERT, *in* D. YERSIN/Y. NOËL (éd.), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, *ad* art. 17 n. 13). Les prestations prévues à l'art. 23 let. c LIFD se caractérisent par le fait qu'elles ne revêtent pas de caractère de prévoyance. Sont notamment visées par cette disposition, l'indemnité de licenciement ainsi que la prime de fidélité pour de longs rapports de service (Y. NOËL, *op. cit.*, *ad* art. 23 n. 23).

Toutes les formes de revenu sont en principe imposables, sous réserve des exceptions et exonérations prévues par la loi (ATF 125 II 113 consid. 4a ; ATF 117 Ib 1 consid. 2b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_903/2012 du 12 février 2013 consid. 4.1 et 2C_673/2010 du 9 mars 2011 consid. 3.1).

b. Les art. 24 LIFD, 7 al. 4 LHID et 10 aLIPP-IV prévoient, de manière exhaustive, les cas d'exonération de l'impôt sur le revenu (Y. NOËL, *op. cit.*, *ad* art. 24 n. 1 et 2). En font notamment partie les versements à titre de réparation du tort moral (art. 24 let. g LIFD, art. 7 al. 4 let. i LHID, art. 10 let. g aLIPP-IV). Il s'agit de versements destinés à réparer l'atteinte aux droits de la personnalité, comme par exemple les indemnités de l'employeur versées à la suite d'un congé abusif (art. 336a CO) ou d'un congé injustifié (art. 336c CO) (G. LAFFELY MAILLARD, *in* D. YERSIN/Y. NOËL (éd.), *op.cit.*, *ad* art. 24 n. 40). Cette exonération est une consécration légale d'une jurisprudence du Tribunal fédéral rendue sous l'ancien droit (Arrêt du Tribunal fédéral du 20 juillet 1986, publié *in* RDAF 1989 p. 56). Dans ce cas, il n'était pas contesté que l'intéressée avait reçu une indemnité en réparation du tort moral à la suite de lésions corporelles, fondée sur l'art. 47 CO. Considérant que le but de l'indemnité en réparation du tort moral était de compenser une atteinte immatérielle au moyen d'une réparation matérielle, le Tribunal fédéral a estimé qu'elle ne devait pas être qualifiée de revenu. Son imposition rendrait la compensation visée partiellement caduque et aurait pour conséquence fâcheuse que l'Etat s'enrichirait encore grâce au malheur de ses citoyens (Arrêt du Tribunal fédéral du 20 juillet 1986 précité, consid. 2d à 2f).

De manière générale, toute exception à l'impôt général doit être interprétée restrictivement (ATF 137 II 328 consid. 5.1 ; ATF 131 II 1 consid. 3.3 ; arrêt 2C_903/2012 précité).

c. Selon un principe général, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; ATF 121 II 257 consid. 4 c/aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 et les références citées).

d. De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation verticale, les principes applicables en matière d'IFD le sont également en droit cantonal. Les développements doctrinaux et jurisprudentiels au sujet de l'art. 24 LIFD sont applicables *mutatis mutandis* à l'art. 10 aLIPP-IV (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_326/2008 du 23 septembre 2008 ; ATA/477/2012 du 31 juillet 2012 et les références citées).

- 4) En l'espèce, malgré la constance des déclarations du contribuable et des tentatives de ce dernier, aucun élément du dossier ne permet d'établir que la somme de CHF 60'948.- avait pour but de réparer le tort moral subi par l'intéressé auprès de son ancien employeur. En effet, d'une part, la procédure prudhomale, engagée le 13 avril 2011 par le recourant, a abouti à une transaction entre les parties. Dans ce cadre, la banque n'a reconnu ni avoir causé un tort moral à l'intéressé, ni lui avoir versé la somme susmentionnée à titre de réparation du tort moral. D'autre part, le témoignage de Mme J_____ ne permet pas de prouver les allégations du contribuable. Cette dernière a décrit son intervention au sein de la banque dans le cas de l'intéressé, et donné son appréciation personnelle sur la relation de travail en cause. Cependant, elle ne faisait pas partie du service des ressources humaines de la banque. Elle ne pouvait ainsi pas affirmer que l'intention de la banque, par le biais du versement du montant susmentionné, était de compenser une atteinte à la personnalité du contribuable.

Par ailleurs, il ressort de la convention conclue le 19 février 2009 que l'indemnité litigieuse était versée « à bien plaisir et pour solde de tout compte ». Aucune autre indication de ladite convention ne permet d'étayer la version de l'intéressé. Au vu de ces circonstances et du caractère exhaustif et restrictif des exonérations prévues dans la loi, on ne peut pas conclure que le versement de la somme de CHF 60'948.- visait à réparer un tort moral subi par le contribuable. N'entrant pas dans la catégorie des exonérations, la somme précitée constitue un revenu imposable résultant des rapports de travail entre l'intéressé et la banque. Par conséquent, le jugement du TAPI, ainsi que les décisions de taxation relatives à l'IFD 2009 et à l'ICC 2009, ne peuvent qu'être confirmés.

- 5) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 octobre 2012 par Madame et Monsieur. G_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 septembre 2012 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de Madame et Monsieur G_____, pris conjointement et solidairement ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Madame et Monsieur G_____ à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :