

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/204/2010-ICCIFD

ATA/423/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 3 juillet 2012

1^{ère} section

dans la cause

Madame V_____ et Monsieur U_____ E_____
représentés par Rudolf G. Probst S.A., mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5
septembre 2011 (JTAPI/915/2011)**

EN FAIT

1. Monsieur U_____ E_____ (ci-après : le contribuable) est né le _____1948 et a été employé à Genève jusqu'au 31 mars 2009 par la société I_____ S.A. Son épouse, Madame V_____ E_____, ne travaille pas.
2. En 2007, le salaire brut du contribuable, composé des sommes de CHF 96'000.- (salaire de base) et de CHF 305'250.- (bonus) s'est élevé à CHF 401'250.-.
3. En 2008, son salaire brut, composé des sommes de CHF 108'000.- (salaire de base) et de CHF 285'428.- (bonus) s'est élevé à CHF 393'428.-.
4. Pendant les trois premier mois de l'année 2009, son salaire brut était composé des sommes de CHF 27'000.- (salaire de base) et de CHF 257'400.- (bonus) et s'est élevé à CHF 284'400.-.
5. Le 15 juin 2009, les époux E_____ ont signé un formulaire de départ de Genève. Prenant leur retraite, ils quittaient la Suisse pour la Suède le 30 juin 2009.
6. Par bordereaux de taxation ICC et IFD établis le 22 juillet 2009 pour la période du 1^{er} janvier au 22 juin 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a retenu un salaire brut de CHF 284'400.- imposable au taux de CHF 568'800.- .
7. Le 27 juillet 2009, les contribuables ont élevé réclamation contre ce bordereau. Ils ont conclu à ce que la somme excédant le salaire de base de l'année 2009 soit annualisée pour le taux. Ils ont demandé l'application des art. 17 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - aLIPP-V - D 3 16) et 37 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Calculée selon une espérance de vie de 20,49 ans et un taux d'intérêt de 3 %, cette somme correspondait à une rente annuelle de 16'968.-. Le salaire brut s'élevait dès lors à CHF 110'334.-.
8. Par courrier du 13 août 2009, le contribuable a transmis un nouveau certificat de salaire pour l'année courante. La prestation de CHF 257'400.- n'était plus qualifiée de bonus, mais d'indemnité de départ anticipé.
9. Par décisions du 15 décembre 2009, l'AFC a partiellement admis la réclamation. Dans ses bordereaux rectificatifs, elle a retenu un salaire brut de CHF 27'000.-, imposable, au taux de CHF 54'000.-. La somme de CHF 257'400.-

était une prestation en capital, imposable au titre du revenu et au même taux que le salaire de base.

10. Le 15 janvier 2010, les contribuables ont recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). L'indemnité de départ complétait le deuxième pilier du contribuable. Ce dernier persistait dans ses conclusions.
11. Dans sa réponse du 20 octobre 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours. En 2007, le contribuable avait reçu un salaire de CHF 96'000.- et la somme de CHF 305'250.- à titre de bonus, en 2008, CHF 108'000.- de salaire et CHF 257'400.- de bonus, en 2009, CHF 27'000.- de salaire et CHF 257'000.- de bonus. Ce dernier montant n'était pas une prestation de nature périodique, mais au contraire un complément de salaire qui devait être imposé au taux ordinaire avec les autres revenus. L'application du taux de la rente prévu par les art. 37 LIFD et 17 aLIPP-V n'était pas envisageable.
12. Le 17 novembre 2010, les contribuables ont répliqué. La retraite anticipée du contribuable s'était organisée depuis 2006. En plus de son salaire fixe, il touchait un bonus normal correspondant à la moyenne des bonus des années 1989 à 2005 et une indemnité lui permettant de prendre sa retraite anticipée, versée en trois annuités entre 2007 et 2009, qui équivalait à quatre années et demi de salaire et un bonus moyen de CHF 20'670.- Il avait pris sa retraite à l'âge de soixante ans. Les recourants joignaient à leur écriture un tableau récapitulatif ainsi que les certificats de salaire des années 1987 à 2009.
13. Par courrier du 15 décembre 2010, l'AFC a renoncé à dupliquer.
14. Par jugement du 5 septembre 2011, notifié le 15 septembre 2011, le TAPI a rejeté ce recours (JTAPI/915/2011).

L'indemnité obtenue lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci était imposable au titre de revenu (art. 23 let. c LIFD et 9 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu [revenu imposable] du 22 septembre 2000 - aLIPP-IV - D 3 14).

Une exception à ce principe ne pouvait entrer en ligne de compte. L'imposition privilégiée découlant de l'art. 37 LIFD ne pouvait s'appliquer que lorsqu'elle concernait un versement périodique qui était prévu antérieurement et n'avait pas pu avoir lieu, sans que le bénéficiaire y soit pour quelque chose, en raison de la nature de cette prestation. Un versement de capitaux remplaçant des prestations périodiques pouvait également consister en une augmentation de fortune unique qui avait remplacé des prestations périodiques échues dans le

passé. Le droit cantonal devait s'interpréter conformément au droit supérieur, lequel s'appliquait.

En l'espèce le contribuable avait pris une retraite anticipée quatre ans et demi ans avant la survenance de l'âge légal de la retraite. Il alléguait avoir reçu des indemnités sur trois ans représentant au total quatre années et demi de rémunération (salaire et bonus), ce qui n'était étayé par aucune pièce. L'employeur ne le confirmait pas et les certificats de salaire produits qualifiaient les montants reçus de bonus. Il était difficilement compréhensible que le contribuable n'ait pas fait valoir dans ses déclarations d'impôts 2007 et 2008 que ces sommes équivalaient à un acompte sur une indemnité de départ. De plus, le contribuable n'alléguait pas que son indemnité de départ anticipé devait servir à combler une lacune de prévoyance professionnelle. L'application de l'art. 17 al. 2 LIFD ne pouvait pas être envisagée.

Dès lors, le montant reçu en 2009 n'avait pas été calculé en remplacement de prestations périodiques futures. Son annualisation pour le taux n'était pas possible. La somme litigieuse était un complément de salaire et devait être imposé comme tel.

15. Le 17 octobre 2011, les époux E_____ ont recouru à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement.

Le contribuable n'avait commencé à cotiser pour sa prévoyance professionnelle qu'à l'âge de trente-neuf ans. Vingt et un ans de cotisations ne suffisaient pas pour sa retraite. Le capital accumulé avait dû être complété.

Les art. 17 al. 2, 37 et éventuellement 38 LIFD, correspondant aux art. 17 et 18 LIPP-V étaient applicables. Le jugement querellé méconnaissait le fait que seules les indemnités versées en fin d'emploi pouvaient bénéficier de ces bases légales.

A l'appui de leur recours, les recourants produisaient les copies des taxations des prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle du contribuable. Le capital versé était de CHF 348'996.- au 22 mai 2009.

16. Le 25 octobre 2011, le TAPI a informé la chambre de céans qu'il n'avait pas d'observations à formuler.
17. Le 11 novembre 2011, l'AFC a déposé sa réponse au recours, concluant à son rejet.

Aucun élément du dossier n'appuyait le point de vue des recourants. L'essentiel de la rémunération du contribuable était constitué du bonus, lequel

était un complément de salaire. Un changement de terminologie ne modifiait pas la nature même de la prestation.

Il était évident que le bonus n'avait pas été calculé sur la base d'une capitalisation de prestations futures en matière de prévoyance. Il était inférieur aux salaires obtenus en 2007 et 2008. Dès lors, le contribuable ne pouvait pas bénéficier d'une imposition au « taux de la rente ».

L'AFC relevait que le recours soulevait une nouvelle argumentation à ce stade du litige. Elle maintenait son argumentation antérieure pour le surplus.

18. Sur quoi, 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. Le recourant pouvant invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, l'argumentation du contribuable dans son recours est recevable (art. 68 LPA).
3. La seule question litigieuse consiste à déterminer à quel taux doit être imposée l'indemnité de départ versée en 2009 au recourant par son ancien employeur, soit celui utilisé pour le salaire de base ou celui prévu par l'art. 37 LIFD.
4. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. L'art. 17 LIFD précise que « sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent ».

De jurisprudence constante, tout revenu que la loi n'exclut pas expressément de son champ d'application est considéré comme faisant partie du revenu imposable. Celui-ci comprend l'ensemble des revenus du contribuable, quelle qu'en soit leur nature ou leur forme ; l'impôt frappe le revenu global (ATA/635/2010 du 14 septembre 2010 ; ATA/545/2006 du 10 octobre 2006 et les références citées).

5. L'application éventuelle de l'art. 38 LIFD, à laquelle les recourants font référence, sera en premier lieu écartée par la chambre de céans en raison de ce qui suit:

L'art. 22 LIFD dispose que tous les revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle sont imposables. Selon l'art. 38 LIFD, les prestations en capital (art. 22 LIFD) sont imposées séparément et sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier. L'impôt est calculé sur la base de taux équivalant au cinquième des barèmes inscrits à l'art. 214, al. 1 et 2 LIFD. Les déductions sociales ne sont pas autorisées.

En l'espèce, la rémunération litigieuse provient du travail salarié du contribuable, ce qui n'est pas contesté. Dès lors que les art. 22 et 28 LIFD ne concernent que les revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle, l'art. 38 LIFD n'est pas applicable.

6. L'art. 37 LIFD dispose que lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, l'impôt se calcule compte tenu des autres revenus et des déductions autorisées, au taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de la prestation unique.

De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral considère que l'art. 37 LIFD s'applique notamment dans l'hypothèse d'un versement unique remplaçant des prestations périodiques échues dans le passé si, selon le cours ordinaire des choses, elles auraient dû être versées, mais que cela n'a pas été fait sans que le contribuable ayant droit n'y soit pour rien. Tel est le cas en particulier des rentes en matière d'assurances sociales demeurées impayées (Revue fiscale 2006, p. 784 ; RDAF 2002 II 1 ss ; ATA/377/2010 du 1^{er} juin 2010).

Des prestations en capital, au sens de l'article 37 LIFD, ne peuvent bénéficier de l'imposition privilégiée que si d'ordinaire - en raison de la nature de cette prestation - un versement périodique est prévu et n'a pas pu avoir lieu, sans que le bénéficiaire y soit pour quelque chose (Archives 70 p. 210). Sous certaines conditions, il faut aussi considérer comme versement de capitaux remplaçant des prestations périodiques, des augmentations de fortune uniques qui ont remplacé des prestations périodiques échues dans le passé (RDAF 2006 II p. 24).

A contrario, le Tribunal fédéral a jugé qu'une indemnité de départ se montant à CHF 120'640.- perçue par un employé licencié - alors qu'il était âgé de quarante-huit ans - était imposable au taux ordinaire. Le versement en capital ne remplaçait pas de prestations périodiques comblant la différence du montant de la rente, d'autant moins qu'elle n'avait pas été calculée sur la base d'une capitalisation de prestations futures en matière de prévoyance. La somme reçue par l'employé constituait une simple prestation forfaitaire de dédommagement,

versée volontairement dans le cadre d'une interruption des rapports de travail (RDAF 2001 II p. 253).

La chambre de céans a, quant à elle, considéré à réitérées reprises qu'une rémunération sous forme d'indemnité à la fin des rapports de service / d'indemnité de licenciement devait être considérée tel un revenu, quelle que soit sa dénomination (ATA/320/2009 du 30 juin 2009 ; ATA/44/2008 du 5 février 2008 ; ATA/682/2006 du 19 décembre 2006).

7. Selon son art. 72, la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Dès lors que le recours a trait à la période fiscale 2009, l'ancien droit cantonal est applicable au litige.

Selon l'art. 17 de l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000, lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques ou des versements en capital à la fin des rapports de service, l'impôt se calcule, compte tenu des autres revenus et des déductions autorisées, au taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de l'indemnité unique.

Selon le Tribunal fédéral, ce dernier article devait s'interpréter de manière uniforme en droit cantonal et en droit fédéral, dans l'optique d'une harmonisation fiscale verticale (RDAF 2006 II p. 21 ; ATA/682/2006 du 19 décembre 2006). Il n'y a donc pas de place pour un champ d'application cantonal de ce régime d'imposition favorable différent du champ d'application fédéral, la norme cantonale devant s'interpréter conformément au droit supérieur. Il s'ensuit que les développements jurisprudentiels concernant l'art. 37 LIFD sont applicables mutatis mutandis, ce qui a été confirmé ultérieurement par la chambre administrative (ATA/320/2009 précité).

8. Il s'agit d'examiner si, en l'espèce, le montant querellé, soit CHF 257'400.- peut être assimilé à un complément à la prévoyance professionnelle du recourant, afin de déterminer si les époux E_____ peuvent bénéficier du taux de l'art. 37 LIFD.

Ces derniers produisent les attestations d'imposition pour l'ICC et l'IFD sur les prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle du contribuable.

Selon ces attestations, le montant de la prestation versée était de CHF 348'996.- le 22 mai 2009.

Il n'apparaît pas que la rémunération litigieuse de CHF 257'400.- reçue par le contribuable ait été ajoutée à sa prévoyance professionnelle de manière formelle, en complément du montant de CHF 348'996.- faisant foi au 22 mai

2009. Il ne découle pas non plus des pièces produites qu'elle ait été calculée en fonction de lacunes antérieures de prévoyance du recourant afin de s'y ajouter. Il n'apparaît donc pas qu'il s'agisse de « rentes en matière d'assurances sociales demeurées impayées », d'un « versement périodique prévu mais n'ayant pu avoir lieu, sans que le bénéficiaire y soit pour quelque chose » ou d' « augmentation de fortune unique qui aurait remplacé des prestations périodiques échues dans le passé » au sens des jurisprudences susmentionnées, dès lors que la rémunération bonus à titre d'indemnité de départ du contribuable constitue un montant inférieur aux rémunérations similaires que le contribuable avait obtenues précédemment de son employeur.

9. En conséquence, le recours sera rejeté.
10. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 17 octobre 2011 par Madame V_____ et U_____ E_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 septembre 2011 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame V_____ E_____ et de Monsieur U_____ E_____, conjointement et solidairement ;

dit que, conformément aux art. 82 et suivants 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Rudolf G. Probst S.A., mandataire des recourants, au Tribunal administratif de première instance, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Husler-Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :