RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2434/2007-FIN **ATA/44/2008**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 5 février 2008

dans la cause

Madame T _____ et Monsieur L_____
représentés par Sett Fiduciaire S.A., mandataire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Madame T_____ et Monsieur L_____ sont domiciliés dans le canton de Genève. M. L_____, né en 1950, a travaillé en qualité de directeur de la société T_____ S.A. de 1995 au 31 mars 2003, date à laquelle il a été licencié dans le cadre de mesures d'assainissement, la société étant en ajournement de faillite.

2. Dans sa déclaration fiscale 2003, le contribuable a indiqué un revenu brut de l'activité indépendante de CHF 354'393.-, détaillé comme suit sous les rubriques ad hoc :

11.10-1	T_____ S.A.	CHF 65'313.-
11.50	Pertes de salaires ; chômage, maladie accident, militaire	CHF 55'122.-
11.70	Prestations en capital ; indemnité à la fin des rapports de service, indemnité de licenciement, etc.	CHF 233'958.-

3. En date du 24 janvier 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié aux contribuables un bordereau pour l'impôt fédéral direct 2003 (ci-après : taxation IFD 2003) retenant un revenu imposable de CHF 320'300.- au taux de CHF 322'100.-, pour un montant d'impôt de CHF 29'879,10. L'AFC avait considéré comme élément de salaire le montant de CHF 233'958.-.

4. Le 3 février 2005, M. L_____ a adressé à l'AFC une réclamation contre la taxation IFD 2003.

   Le montant de CHF 233'958.- était une indemnité de licenciement octroyée dans le cadre du plan social mis en place lors du licenciement de l'ensemble du personnel de T_____ S.A. Elle avait été fixée en fonction de l'ancienneté dans l'entreprise, de l'âge et de la situation du marché de l'emploi en Suisse. Cette indemnité devait être imposée en tant que versement en capital remplaçant des prestations périodiques, selon l'article 37 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

5. Le 7 mars 2005, l'AFC a décidé de maintenir la taxation IFD 2003. La prestation en capital était assimilée à un simple complément de salaire, car elle n'avait pas un caractère de prévoyance et ne correspondait pas à un remplacement de prestations périodiques futures.

6. Le 7 avril 2005, les contribuables ont recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD), concluant à ce que l'indemnité en cause soit imposée en application de l'article 37 LIFD.

Le revenu de M. L_____ chez T_____ S.A., composé d'un salaire de base et d'un bonus, avait évolué comme suit :

Années	Salaire brut	Retenue 2e pilier
1995	208'333.00	9'586.00
1996	374'530.00	11'086.00
1997	357'183.00	11'056.00
1998	353'876.00	12'556.00
1999	466'636.00	12'556.00
2000	444'743.00	12'544.00
2001	225'300.00	12'514.00
2002	261'250.00	12'514.00
2003 jusqu'au 31.03	65'313.00	12'500.00
2003 indemnités versées	233'958.00	0
2003 dès le 01.04.03	48'519.00	352.00

L'indemnité de licenciement, faisant partie d'un plan social, n'était rien d'autre qu'une prestation accordée en vue de compléter sa prévoyance professionnelle et remplacer en partie la baisse immédiate de ses revenus. Il s'était en effet trouvé au chômage dès le 1er avril 2003 et était sans emploi.

7. Le 15 février 2006, l'AFC a répondu au recours.

L'indemnité en cause n'avait pas pour objet de remplacer des prestations périodiques futures et ne revêtait pas un caractère de prévoyance. Il s'agissait d'un simple complément de salaire, récompensant son employé pour les services rendus. Elle devait être imposée globalement avec les autres revenus perçus en 2003.

8. La CCRIFD a rejeté le recours en date du 9 mai 2007.

Dans le cas d'espèce, l'indemnité litigieuse ne pouvait être considérée comme remplaçant des prestations périodiques futures au sens de l'article 37 LIFD et devait être imposée au taux ordinaire.

9. Par acte du 21 juin 2007, M. L_____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif, concluant à son annulation et à ce que l'indemnité de licenciement soit imposée conformément à l'article 37 LIFD.

Il reprenait en substance son argumentation antérieure. Des faits postérieurs au recours devant la CCRIFD devaient être pris en considération. Il avait retrouvé un emploi le 1er septembre 2005, en concédant une importante baisse de niveau de son salaire - fixé à CHF 192'000.- par an -, après une période de vingt-neuf mois de chômage, dont vingt-quatre mois indemnisés par la caisse cantonale de chômage. Son épouse n'avait pu, en raison de sa santé, reprendre une activité

professionnelle afin de participer aux moyens d'existence de la famille, dont les deux enfants, nées respectivement en 1981 et 1984, poursuivaient leurs études. Il avait dû contracter un emprunt de CHF 75'000.- auprès de son père afin de ne pas aliéner le patrimoine familial constitué principalement du logement. Bien que soucieux de l'avenir, M. L_____ n'avait pas été en mesure de verser une part importante de l'indemnité en cause dans un contrat d'assurance ayant un caractère de prévoyance future. Mais il avait continué à cotiser au 3e pilier A. Son nouvel employeur avait fait faillite en février 2007 et le contribuable était à nouveau au chômage. Finalement, l'indemnité versée par T_____ S.A. avait permis de compenser la baisse importante de revenus à laquelle le couple devait faire face dans l'attente que les enfants achèvent leurs études et de retrouver une nouvelle situation professionnelle.

10. Le 10 juillet 2007, la CCRIF a déposé son dossier, persistant dans les termes de sa décision.

11. Le 19 juillet 2007, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée.

Pour que l'article 37 LIFD trouve application, il fallait que le versement de capitaux remplace des prestations périodiques. Or l'indemnité en cause ne remplaçait pas nécessairement et uniquement des prestations périodiques. Il n'était fait mention nulle part de la durée de la perte de salaire que l'indemnité était appelée à couvrir et, par ailleurs, son montant avait été déterminé en fonction de l'ancienneté, de l'âge et de la situation du marché de l'emploi en Suisse. Elle n'était donc pas essentiellement tournée vers le futur. Il s'agissait en fait d'une simple prestation forfaitaire de dédommagement, versée volontairement dans le cadre d'une interruption des rapports de travail.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. La seule question litigieuse est de savoir à quel taux l'indemnité de départ versée au recourant pas son ancien employeur, doit être imposée, soit au taux ordinaire ou au taux prévu par l'article 37 LIFD.

3. a. 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 calcul, 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 (art. 37 LIFD). Il s'agit donc de convertir l'indemnité reçue en rente annuelle.

b. 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 unique qui ont remplacé des prestations périodiques échues dans le passé (RDAF 2006 II p. 24).

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 48 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).

4. Le recourant prétend que la prime a été accordée en vue de compléter sa prévoyance professionnelle. En l'espèce, le contribuable était âgé de moins de 53 ans au moment de son licenciement et le montant de l'indemnité de licenciement perçue par le contribuable est inférieur à celui de ses derniers salaires annuels. Ce montant est fonction de l'âge, de l'ancienneté, de la situation patrimoniale et du salaire.

Aucun élément du dossier ne vient confirmer le point de vue du contribuable qui voit dans les montants versés un complément à sa prévoyance professionnelle. L'indemnité n'a notamment pas été calculée en fonction d'éventuelles lacunes antérieures ou futures de la prévoyance.

Il s'agit bien plus d'une prime de départ, versée à bien plaire par l'employeur, dans le but d'atténuer les effets de la cessation d'activité de l'entreprise. Une telle indemnité n'est d'ordinaire pas versée sous forme périodique. En conséquence, l'indemnité ne peut être considérée comme remplaçant des prestations périodiques au sens de l'article 37 LIFD et doit être imposée au taux ordinaire.

5. En tous points infondés, le recours sera rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 juin 2007 par Madame T_____ et Monsieur L_____ contre la décision commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 9 mai 2007 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux articles 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 ;

communique le présent arrêt à Madame T_____ et Monsieur L_____, à l'administration fédérale des contributions, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	la vice-présidente :
C. Del Gaudio-Siegrist	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :