RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2547/2005-FIN **ATA/18/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 17 janvier 2006

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

Monsieur F_____
représenté par la Fiduciaire Patrick Tritten

EN FAIT

1. Monsieur F_____, né le _____ 1941, domicilié _____ à Carouge, a exercé une activité dépendante auprès de la société M_____ (Suisse) S.A. à Genève, du 17 mars 1986 au 31 décembre 2001.

2. A cette dernière date, M. F_____ a pris une retraite anticipée. Il a reçu pour l'année 2001 un salaire brut totalisant CHF 265'873.- et englobant une indemnité de départ à hauteur de CHF 125'000.-.

3. Le 4 mars 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a adressé au contribuable un bordereau de taxation provisoire pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) afférent à l'année 2001.

4. Dans sa déclaration 2001-B datée du 3 avril 2002, le contribuable a déclaré un revenu brut provenant de son activité dépendante d'un montant de CHF 290'081.-, soit un revenu imposable de CHF 197'778.- et une fortune imposable de CHF 116'052.-.

5. Selon l'attestation de P_____ S.A. du 15 octobre 2002, M. F_____ avait pris une retraite anticipée au 1er janvier 2002 et bénéficiait depuis cette date d'une rente mensuelle de CHF 4'000.-. En 2001, il avait effectué des rachats de sa prévoyance pour CHF 196'000.-, soit CHF 150'000.- le 17 juillet et CHF 46'000.- le 17 décembre, ces apports ayant été effectués dans les limites autorisées par le règlement et dans celles fixées par l'article 79a de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40).

6. Le 26 février 2003, l'AFC a adressé au contribuable un bordereau définitif pour l'impôt fédéral direct 2001 fondé sur un revenu imposable de CHF 199'200.- au taux de CHF 199'200.- et non plus sur un revenu imposable de CHF 113'700.- comme l'était le bordereau provisoire. La différence d'impôts en résultant était de quelque CHF 10'000.-.

7. Le 24 mars 2003, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, M. F_____ a élevé réclamation contre ses bordereaux d'impôts cantonal et fédéral direct 2001. Le contribuable avait reçu une indemnité de départ en compensation de ses prestations de prévoyance en raison de son départ à la retraite avant l'âge terme. L'AFC était priée d'imposer cette somme au taux de la rente, conformément à la pratique en vigueur.

8. Le 23 mai 2003, l'AFC a prié le contribuable de lui adresser une attestation de son employeur indiquant dans quel but avait été versée l'indemnité de départ et la composition de celle-ci.

9. Le 26 juin 2005, M_____ (Suisse) S.A. a attesté que l'indemnité de départ de CHF 125'000.- versée à M. F_____ en décembre 2001 "servait à pallier la diminution de sa rente du fonds de pension de M_____ (Suisse) due à sa retraite anticipée. Cette indemnité se composait ainsi :

- prorata bonus 2001 : CHF 5'200.-

- indemnité de départ calculée en fonction des années de service : CHF 94'800.-

- cash en lieu et place d'un programme d'outplacement : CHF 25'000.-

total : CHF 125'000.-".

10. Le 17 octobre 2003, l'AFC a rejeté la réclamation et maintenu la taxation au motif que l'indemnité de départ de CHF 125'000.- ne pouvait faire l'objet d'une conversion. Elle était assimilable à un complément de salaire et devait être additionnée aux autres revenus imposables tant pour la détermination de l'assiette que pour celle du taux. Cette décision ne mentionnait aucune disposition légale.

11. Par acte daté du 27 octobre 2003, M. F_____, représenté par sa fiduciaire, a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD). Il se référait à l'information 5/2000 et en particulier au chiffre 4.2 de celle-ci. L'indemnité de départ de CHF 125'000.- aurait dû être imposée au taux de CHF 25'000.- car cette somme avait bien pour but de compenser la perte de revenus depuis son départ jusqu'à l'âge de la retraite, la progression des taux d'impôt devant être atténuée en fonction de la réelle capacité contributive de l'intéressé.

12. L'AFC a conclu au rejet du recours.

13. Par décision du 8 juin 2005, la CCRIFD a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation. Ce faisant, elle a annulé la décision sur réclamation et invité l'AFC à rendre une décision en imposant les montants précités de CHF 94'800.- et CHF 25'000.- au taux de la rente, par application de l'article 37 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

De plus, et faisant application d'office de l'article 144 alinéa 4 LIFD, elle a alloué au recourant une somme de CHF 500.- à titre de dépens puisque l'assistance d'un mandataire s'était avérée nécessaire.

14. Par acte déposé au greffe du Tribunal administratif le 14 juillet 2005, l'AFC a recouru contre cette décision en concluant à son annulation partielle car le taux de la rente prévu à l'article 37 LIFD ne devait pas s'appliquer aux CHF 25'000.- versés, cette somme devant être additionnée aux autres revenus imposables du contribuable tant pour la détermination de l'assiette que pour celle du taux.

L'AFC contestait l'allocation d'une indemnité de procédure de CHF 500.- qui était arbitraire. La question de l'imposition de l'indemnité de départ ne semblait pas avoir posé beaucoup de problèmes au mandataire du contribuable, celui-ci ayant interjeté recours en moins d'une page et demie. De plus, aucune jurisprudence ni doctrine n'était citée. Enfin, le contribuable n'avait pas fait appel à son mandataire spécifiquement pour ce recours puisqu'il avait notamment confié à cette fiduciaire le soin de remplir sa déclaration d'impôts, de répondre à la demande de renseignements de l'AFC et d'élever réclamation. Enfin, le contribuable n'avait pas demandé l'allocation d'une indemnité.

15. Le 3 août 2005, M. F_____, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, a conclu au rejet du recours. L'information 5/2000 édictée par l'AFC laissait une grande place à l'appréciation de chaque cas mais l'appréciation portée sur celui-ci devait être objective. Le but de cette instruction était d'alléger la charge fiscale en cas de licenciement et M. F_____ n'avait pas bénéficié de prestations de chômage ni d'un emploi temporaire auprès de l'Etat de Genève comme il était souvent pratiqué dans un cas semblable. Il n'avait rien coûté à l'Etat de Genève et le recours de l'AFC pouvait apparaître comme déplacé.

Le mandataire de M. F_____ se voulait pragmatique. L'indemnité due au titre de participation aux frais, ne correspondait en rien au coût réel de son intervention. Il se disait choqué d'être dévalorisé, voire bafoué par l'AFC, et il se demandait si l'affaire citée par le service juridique avait une relation avec le présent cas. Il faisait appel au bon sens du tribunal et concluait au rejet des conclusions du service juridique de l'AFC qui revêtaient un caractère diffamatoire inacceptable et traitaient son intervention de simpliste.

16. Le 13 décembre 2005, l'administration fédérale des contributions a informé le tribunal de céans qu'elle faisait siennes les considérations de l'administration fiscale cantonale.

17. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté le 14 juillet 2005, contre la décision prise le 8 juin 2005 par la CCRIFD reçue le 17 juin 2005, le recours de l'AFC est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, art. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 LPFisc - D 3 17).

2. Le recours de l'AFC ne porte que sur le mode d'imposition de la somme de CHF 25'000.- et sur l'octroi d'office d'une indemnité de procédure de CHF 500.- au contribuable.

3. A teneur de l'article 17 alinéa 1 LFID, "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, telles 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".

Selon l'alinéa 2 de cette même disposition, "les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et des versements de capitaux analogues versés par l'employeur sont imposables d'après les dispositions de l'article 38".

La section 2 de la loi intitulée "cas particuliers" prévoit en son article 37 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".

Quant à l'article 38, il prévoit que "les prestations en capital selon l'article 22, ainsi que les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé, son imposées séparément. Elles sont dans tous le cas soumises à un impôt annuel entier.

L'impôt est calculé sur la base de taux représentant le 5ème des barèmes inscrits à l'article 36.

Les déductions sociales prévues à l'article 35 ne sont pas autorisées"

4. L'information n° 5/2000 du 22 novembre 2000 a pris effet au 1er janvier 2001 et consacre un changement de pratique dès cette date pour toutes les prestations en capital versées à la fin des rapports de service. Elle prévoit sous chiffre 2 intitulé "contexte général" que les prestations en capital versées à la fin des rapports de service sont considérées comme des revenus ajoutés aux autres revenus imposables et sont généralement converties, pour la détermination du taux d'imposition, en une prestation annuelle, soit la prestation périodique que le versement en capital est destiné à remplacer.

Le but est d'imposer le bénéficiaire de la prestation en capital dans les limites de sa capacité économique effective sans lui faire subir par trop la progressivité des taux d'imposition. Jusqu'alors, l'AFC appliquait, par simplification, une conversion de la prestation en capital en rente viagère.

Selon cette information au chiffre 4.1, si la prestation en capital doit être assimilée à un simple complément de salaire, celle-ci ne fera pas l'objet d'une conversion et sera additionnée aux autres revenus imposables aussi bien pour la détermination de l'assiette que pour celle du taux d'imposition. Il en sera ainsi

lorsque cette prestation est inférieure au montant d'un salaire annuel. Dans ce cas, il s'agira de fonder l'analyse sur la réalité économique.

Lorsqu'au contraire, les conditions objectives de la situation témoignent en faveur d'une prestation en capital versée en remplacement de prestations périodiques futures, il sera procédé à ladite conversion, fondée en principe sur le niveau du dernier salaire dont bénéficiait l'employé avant la fin des rapports de service (chiffre 4.2).

5. Dans son recours, l'AFC soutient que la somme de CHF 25'000.- doit être imposée en application de l'article 17 alinéa 1 précité. Selon l'employeur, cette somme correspond à un dédommagement versé à titre volontaire au titre d'aide au départ, en lieu et place du financement d'un programme destiné à faciliter la réorganisation de la carrière du contribuable.

L'AFC ne fait aucune mention de l'information 5/2000 pour justifier sa position. Cette dernière correspond cependant au chiffre 4.1 de l'information en question, le recourant estimant au contraire se trouver dans l'hypothèse visée au chiffre 4.2 car il n'est pas enrichi par ce capital. Il a dû l'utiliser pour pallier les conséquences financières causées par son licenciement abrupt pour des raisons économiques.

Cette somme versée à bien plaire ne revêt pas un caractère de prévoyance.

Si tel était le cas, l'employeur aurait pu s'en acquitter auprès de l'institut de prévoyance.

A défaut, il faut admettre que le contribuable s'est bien trouvé enrichi de ce montant qu'il convient d'ajouter à son revenu aussi bien pour la détermination de l'assiette que pour celle du taux d'imposition.

Le recours de l'AFC sera ainsi admis et la décision de la CCRIFD annulée, sans qu'il soit nécessaire de statuer sur le bien-fondé de l'indemnité de procédure que celle-ci avait allouée d'office au recourant devant elle.

6. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de M. F_____, qui succombe. Il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure pour la présente cause (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 juillet 2005 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 8 juin 2005 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ;

rétablit la décision sur réclamation prise le 17 octobre 2003 par l'administration fiscale cantonale ;

met à la charge de M. F_____ un émolument de CHF 500.- ;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral ; 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 en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à Monsieur Patrick Tritten, mandataire de Monsieur F_____.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :