

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3040/2009-ICCIFD

ATA/548/2012

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 21 août 2012**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur S \_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 13 décembre 2010 (DCCR/1809/2010)**

---

## EN FAIT

1. Monsieur S\_\_\_\_\_, domicilié dans le canton de Genève, né en 1968, a été employé de la société X\_\_\_\_\_ SC jusqu'au 30 juin 2008. Il a ensuite été inscrit au chômage de juillet à octobre 2008 avant de commencer un nouvel emploi dès le 1<sup>er</sup> novembre 2008.
2. Selon le certificat de salaire établi par X\_\_\_\_\_ SC, la rémunération de M. S\_\_\_\_\_ pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 30 juin 2008 s'est montée à CHF 142'166.-, comprenant CHF 66'780.- de salaire et CHF 73'286.- de prestations non périodiques incluant une indemnité de licenciement de CHF 55'650.-. D'autres prestations en CHF 2'100.- complétaient cette rémunération. L'indemnité de licenciement correspondait à cinq mois du salaire de base de l'intéressé et était versée conformément aux dispositions réglementaires de X\_\_\_\_\_ SC.
3. Dans sa déclaration fiscale 2008, M. S\_\_\_\_\_ n'a pas fait figurer l'indemnité de licenciement parmi ses revenus.
4. Le 13 mai 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a adressé à l'intéressé un bordereau d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2008 et un bordereau d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2008 incluant l'indemnité de licenciement dans le revenu imposable de celui-ci.
5. Par réclamation du 9 juin 2009, valant pour l'IFD et l'ICC, M. S\_\_\_\_\_ a contesté le caractère imposable de l'indemnité de licenciement. Il s'agissait d'une prestation pour tort moral, versée en compensation de la dégradation de sa situation. Le montant de CHF 55'650.- devait être soustrait du revenu imposable.
6. Par deux décisions du 16 juillet 2009, l'une pour l'IFD 2008, l'autre pour l'ICC 2008, l'AFC a écarté la réclamation et maintenu les taxations querellées. Les prestations en capital versées à la fin des rapports de service devaient être considérées comme des revenus et soumises à l'impôt. Dans le cas particulier, il s'agissait d'un simple complément de salaire, imposé comme tel.
7. En date du 13 août 2009, M. S\_\_\_\_\_ a recouru contre les deux décisions précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) remplacée dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Il a conclu implicitement à leur annulation et à ce que l'indemnité de licenciement ne soit pas imposée, reprenant en substance son argumentation antérieure.
8. Le 19 février 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours. La prestation litigieuse était une simple indemnité de dédommagement versée dans le cadre

d'une interruption des rapports de travail, imposable de manière ordinaire comme revenu. Aucun élément ne permettait de retenir qu'elle servait à réparer un tort moral.

9. Par décision du 13 décembre 2010, la commission a rejeté le recours. L'indemnité en cause n'avait pas été calculée en remplacement de prestations périodiques futures et ne devait pas servir à compléter sa prévoyance professionnelle. Versée sur la base d'un calcul conforme au règlement de son ex-employeur, elle ne tenait pas compte de la situation individuelle du contribuable.
10. Le 21 janvier 2011, M. S\_\_\_\_\_ a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu le 1<sup>er</sup> janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision susmentionnée, persistant dans ses conclusions précédentes. L'indemnité litigieuse était un dédommagement versé par son ex-employeur en raison de son licenciement. Un dédommagement était la réparation d'un tort et n'était pas imposé. Ce n'était ni un revenu, ni une gratification.
11. Le 4 février 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours, reprenant son argumentation antérieure et appuyant celle de la commission.
12. Le 8 février 2011, le juge délégué a fixé un délai au 8 mai 2011 à M. S\_\_\_\_\_ pour formuler toute requête complémentaire. Aucune suite n'a été donnée à cette invite, de sorte que la cause a été gardée à juger.
13. Le 8 mars 2011, le TAPI a transmis son dossier.

## **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. 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).

3. 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<sup>er</sup> 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).

4. Tel est bien le cas en l'espèce, la prestation versée par l'ex-employeur du recourant étant une indemnité ordinaire versée à la fin des rapports de service, conformément au règlement interne de l'entreprise, sans prise en compte du moindre élément de remplacement de prestations périodiques échues. Le fait que le recourant la considère comme dédommagement pour un tort moral ressenti à l'occasion de son licenciement ne change rien à la qualification fiscale de cette indemnité en regard des dispositions légales précitées.

5. 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 2008, 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 (aLIPP-V - D 3 16), 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).

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA) Aucune indemnité ne lui sera versée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 21 janvier 2011 par Monsieur S\_\_\_\_\_ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 13 décembre 2010 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité ;

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 Monsieur S\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

la présidente siégeant :

J. Dentella Giaouque

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :