RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3667/2006-FIN **ATA/682/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 19 décembre 2006

dans la cause

Monsieur L_____
représenté par la société Sett Fiduciaire S.A., mandataire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur L_____ (ci-après : le contribuable), né en_____, domicilié à Genève, a travaillé en qualité de directeur-adjoint auprès de la société T_____ S.A. à Genève de 1995 au 31 juillet 2002.

2. En 2002, le contribuable a reçu de la société T_____ S.A. une prestation en capital de CHF 142'500.- au titre d'indemnité de licenciement, selon certificat de salaire établi le 10 janvier 2003.

3. Le contribuable a déclaré cette prestation sous chiffre 11.70 - rubrique : "prestations en capital; indemnités à la fin des rapports de service, indemnité de licenciement, etc." de sa déclaration fiscale 2002.

4. Le 25 novembre 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié au contribuable un bordereau d'impôts cantonaux et communaux d'un montant de CHF 70'550.25. Des éléments retenus par l'administration, il apparaît que l'indemnité a été ajoutée à son revenu provenant notamment de son activité salariée chez T_____ S.A., des indemnités de l'assurance chômage touchée en août 2002 et de son revenu provenant de l'activité exercée dès le 1er septembre 2002 pour l'entreprise F_____, succursale de Genève.

5. Le 19 décembre 2003, le contribuable a élevé réclamation contre le bordereau par l'entremise de sa fiduciaire. Il demandait l'application de l'article 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 (LIPP-V- D 3 16). L'indemnité devait être imposée au taux de la rente et non au taux ordinaire.

   L'indemnité versée au personnel de T_____ S.A. avait été calculée en fonction de l'ancienneté dans l'entreprise, l'âge et la situation du marché de l'emploi en Suisse. Les employés avaient bénéficié de revenus élevés avant leur licenciement et allaient difficilement retrouver des emplois aux mêmes conditions.

   Un autre point de la taxation était également contesté mais n'est plus litigieux aujourd'hui.

6. Le 4 novembre 2004, l'AFC a confirmé sa décision au motif que l'indemnité de licenciement avait été imposée conformément aux dispositions des articles 2 et 9 lettre c de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur le revenu, revenu imposable du 22 septembre 2000 (LIPP-IV - D 3 14).

7. Le 6 décembre 2004, le contribuable a recouru contre la décision sur réclamation de l'AFC auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après : CCRMI).

L'indemnité de licenciement versée découlait d'un plan social et représentait une prestation accordée en vue de compléter sa prévoyance professionnelle. Elle remplaçait partiellement la baisse immédiate de ses revenus.

Les revenus provenant de son activité salariée auprès de T_____ S.A. ainsi que les retenues effectuées sur son salaire pour la prévoyance professionnelle se présentaient comme suit :

	Salaire	prévoyance prof.
1995	190'000.-	8'336.-
1996	388'428.-	8'336.-
1997	354'778.-	8'306.-
1998	321'391.-	8'306.-
1999	460'768.-	8'306.-
2000	436'428.-	8'294.-
2001	190'000.-	8'264.-
2002 jusqu'au 31.07	110'833.-	5'542.-

Le salaire était composé d'un salaire de base et d'un bonus variable imposé au titre de revenus.

Son salaire auprès de son nouvel employeur :

2002 dès le 01.09	53'333.-	4'738.-
2003	160'000.-	13'684.-

8. Le 29 juillet 2005, l'AFC a répondu au recours.

L'indemnité litigieuse n'avait pas pour but de remplacer des prestations périodiques futures ; bien au contraire, il s'agissait simplement d'une prime tenant compte de l'âge de l'employé, de son ancienneté, de sa situation patrimoniale et du niveau des salaires. Elle devait être imposée au taux ordinaire conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue dans le cadre de l'application de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dont la teneur avait été reprise par les dispositions cantonales.

9. Le 28 août 2006, la CCRMI a rejeté le recours.

L'indemnité ne visait pas à remplacer des prestations périodiques futures. Il n'y avait pas lieu d'appliquer la conversion instaurée par l'article 17 LIPP-V. Il s'agissait d'un complément de salaire s'ajoutant aux autres revenus.

10. Par acte posté le 9 octobre 2006, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision de la CCRMI du 28 août 2006 reçue le 8 septembre 2006 en concluant à son annulation.

La CCRMI avait occulté certains éléments de fait pertinents. Il avait retrouvé un emploi à bref délai uniquement parce qu'il avait fait une concession très importante au niveau du salaire. Afin de maintenir les acquis patrimoniaux du couple dont notamment le logement familial et d'assurer la fin des études de ses enfants, son épouse avait repris une activité professionnelle. Malgré ces efforts, la fortune du couple n'avait cessé de diminuer.

fortune taxée selon les bordeaux d'impôts :

31.12.2001	180'146.-
31.12.2002	142'472.-
31.12.2003	38'177.-
31.12.2004	0.-
31.12.2005 (taxation en cours)	0.-

L'indemnité versée par T_____ S.A. avait modestement permis de compenser la baisse importante de revenus auquel il avait fait face.

11. Le 2 novembre 2006, l'AFC a déposé ses observations en concluant au rejet du recours.

L'article 9 lettre c LIPP-IV prévoyait que les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci étaient imposables. Le montant de l'indemnité de départ reçue par le contribuable alors âgé de 47 ans était inférieur aux salaires annuels qu'il avait perçus au cours des années complètes d'activité de 1995 à 2001. Elle n'avait manifestement pas été calculée sur la base d'une capitalisation de prestations futures. Il s'agissait d'une simple prestation forfaitaire de dédommagement versée volontairement dans le cadre d'une interruption des rapports de travail. Dès lors, l'indemnité ne pouvait être soumise au tarif de l'article 17 LIPP-V.

12. Le 17 novembre 2006, la CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

13. Le 3 novembre 2006, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. De nouvelles normes fiscales sont entrées 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). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Le présent litige, qui concerne l'impôt cantonal et communal 2002 est donc soumis au nouveau droit.

3. La seule question litigieuse est de savoir à quel taux l'indemnité de départ versée par son ancien employeur au contribuable doit être imposée, soit au taux "ordinaire" ou à celui au taux "de la rente" tel que prévu par l'article 17 LIPP-V.

4. a. Une indemnité obtenue lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci est imposable au titre de revenu (art. 9 let. b LIPP-IV).

b. 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. 17 LIPP-V). Il s'agit donc de convertir l'indemnité reçue en rente annuelle.

Cette dernière disposition reprend l'article 11 alinéa 2 LHID et est similaire à l'article 37 LIFD qui règle le cas pour l'imposition fédérale. Il s'en suit que les développements jurisprudentiels concernant l'article 37 LIFD sont applicables ici mutatis mutandis.

c. 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).

5. 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 47 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 17 LIPP-V et doit être imposée au taux ordinaire.

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

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 octobre 2006 par Monsieur L_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 août 2006 ;

au fond :

le rejette ;

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

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 Sett fiduciaire S.A., mandataire de Monsieur L_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

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 :