

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4138/2007-FIN

ATA/181/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 15 avril 2008

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame H_____ et Monsieur H_____

représentés par Michel de Preux & Associés S.A., mandataire

EN FAIT

1. Madame et Monsieur H_____ sont domiciliés dans le canton de Genève. M. H_____ (ci-après : le contribuable), né en 1944, a travaillé en qualité d'ingénieur auprès de la c_____ de 1994 au 31 juillet 2002, date à laquelle il a été licencié suite à une restructuration et au transfert de son activité aux Etats-Unis.
2. Consécutivement à son licenciement, le contribuable s'est vu verser une indemnité en capital pour fin de rapports de service de CHF 150'770.-.
3. Dans sa déclaration fiscale 2002, le contribuable a indiqué un salaire brut de CHF 70'432.-, des indemnités de chômage totalisant CHF 28'135.- et l'indemnité de licenciement précitée. Son revenu imposable s'élevait à CHF 218'463.- et sa fortune imposable à CHF 732'567.-.

Par courrier annexé à sa déclaration, le contribuable a expliqué que l'indemnité en capital avait été versée dans le but de combler les lacunes de prévoyance résultant de la cessation de son activité sept ans avant l'âge légal de la retraite. Il avait essayé depuis sa prise d'emploi à la c_____ de combler la lacune de sa prévoyance professionnelle par des rachats d'années. Son rapport de prévoyance, résilié suite à son licenciement, faisait apparaître une lacune de CHF 387'809.- selon une lettre de l'assurance. Agé de 58 ans, il n'avait que peu de possibilités de retrouver un autre travail avant sa retraite. Il souhaitait que cette indemnité bénéficie d'une réduction de taxation ou soit transférée dans une caisse de retraite.

4. En date du 24 février 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux contribuables un bordereau pour l'impôt cantonal et communal 2002 (ci-après : taxation ICC 2002) retenant un revenu imposable de CHF 218'472.- et une fortune imposable de CHF 732'567.-, pour un montant d'impôt de CHF 54'658.-. L'AFC a considéré comme élément de salaire le montant de CHF 150'770.-.
5. Le 22 mars 2004, le contribuable a adressé à l'AFC une réclamation contre cette taxation.

En application de l'information n° 5/2000 aux associations professionnelles sur l'imposition des prestations en capital versées à l'employé par l'employeur à la fin des rapports de service, l'indemnité de départ qui lui avait été versée devait être imposée au cinquième des barèmes.

6. Sur demande de l'AFC, le contribuable a produit un document de l'employeur daté du 8 mars 2005 attestant qu'il avait été licencié avec effet au

31 juillet 2002 après huit ans d'activité. Ce document indiquait aussi que l'intention de la c_____, lors du versement de l'indemnité de départ, était de lui permettre de combler ses lacunes de prévoyance résultant de la cessation de son activité sept ans avant l'âge légal de la retraite.

Le contribuable a également produit une lettre de la c_____ du 4 avril 2005 précisant qu'elle ne disposait d'aucun règlement particulier concernant l'octroi d'indemnités de départ et que le montant de l'indemnité du contribuable avait été calculé de manière forfaitaire pour combler partiellement les lacunes de prévoyance résultant de la cessation de son activité avant l'âge légal de la retraite.

7. Le 6 mai 2005, l'AFC a décidé de maintenir la taxation ICC 2002. La prestation en capital était assimilée à un complément de salaire et devait en conséquence être additionnée aux autres revenus imposables perçus en 2002. Au regard de l'information n° 5/2000, cette indemnité n'avait pas un caractère de prévoyance, car dès le lendemain de la fin des rapports de service, le contribuable avait perçu des prestations de l'assurance-chômage. Etant inscrit auprès de la caisse de chômage, il demeurait ainsi dans le "circuit professionnel".

8. Le 3 juin 2005, les contribuables ont recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC) en concluant à son annulation.

Les indemnités de chômage ne constituaient pas une activité principale pour un homme âgé de plus de 55 ans.

Le fait que trois ans après la perte de son emploi, le contribuable n'avait toujours pas trouvé d'activité lucrative lui permettant de constituer ou de reconstituer une prévoyance de deuxième pilier normale, démontrait que l'indemnité compensatoire, versée par son employeur, ne devait pas être assimilée à un salaire supplémentaire.

9. Le 15 avril 2006, l'AFC a répondu au recours en concluant à son rejet.

L'article 18 de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP - V) - 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), dont se prévalait le contribuable, avait la même teneur que l'article 38 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Le cas d'espèce devait donc être examiné à la lumière de la circulaire n° 1 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH). Les trois conditions cumulatives permettant une imposition séparée de l'indemnité en question, en tant que prestation provenant de la prévoyance, n'étaient pas réunies. En particulier, la condition concernant l'abandon définitif de l'activité lucrative principale n'était pas réalisée, dès lors qu'il avait reçu des prestations de

l'assurance-chômage dès août 2002, qui s'étaient substituées au salaire qu'il touchait de son employeur.

Le contribuable ne pouvait pas non plus bénéficier du taux prévu par l'article 17 LIPP-V au regard des circonstances objectives listées dans l'information n° 5/2000. L'AFC n'avait en effet pas pu obtenir des informations du contribuable sur les critères utilisés par son employeur pour la fixation du montant de l'indemnité litigieuse, de même qu'une copie du règlement relatif aux indemnités de départ versées aux autres personnes licenciées.

Au vu des informations lacunaires dont l'AFC disposait, l'indemnité versée au contribuable au moment de son licenciement n'avait pas eu pour but de lui assurer des prestations lui permettant d'atteindre l'âge de la retraite sans avoir à reprendre une activité rémunérée.

Il y avait lieu d'appliquer au contribuable une imposition globale de l'indemnité avec les autres revenus et non une imposition dite au taux de la rente.

10. Par décision du 24 septembre 2007, la CCRICC a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour qu'elle rectifie la taxation dans le sens des considérants.

La prestation en capital versée au contribuable ne pouvait être imposée au cinquième des barèmes en application de l'article 18 LIPP-V, celui-ci n'ayant pas démontré une lacune future de prévoyance. En revanche, l'indemnité litigieuse devait être imposée au taux de la rente conformément à l'article 17 LIPP-V, dans la mesure où cette disposition de droit cantonal prévoyait un régime spécial d'imposition pour toutes les indemnités de départ, sans aucune restriction.

11. Par acte du 1^{er} novembre 2007, l'AFC a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif, concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 6 mai 2005.

La décision de la CCRICC retenant - s'agissant de l'imposition des prestations en capital - des solutions différenciées pour le droit cantonal et pour le droit fédéral, était en contradiction avec la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et avec le principe d'harmonisation fiscale verticale.

L'application de l'article 17 LIPP-V devait en conséquence conduire à la même solution que celle prévue aux articles 11 alinéa 2 LHID et 37 LIFD. Ainsi, seuls les "versements en capital à la fin des rapports de service" qui remplaçaient des prestations périodiques pouvaient se voir appliquer le taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de l'indemnité unique.

Le montant versé au contribuable au moment de son licenciement n'avait pas pour but de lui assurer des prestations lui permettant d'atteindre l'âge de la retraite sans reprendre d'activité rémunérée. Le montant de l'indemnité, qui dépassait légèrement le montant du salaire annuel, était largement insuffisant pour lui permettre d'assumer son entretien durant sept années sans avoir à exercer une activité lucrative. Le contribuable n'avait d'ailleurs pas cessé définitivement toute activité lucrative suite à son licenciement puisque qu'il avait obtenu des prestations de l'assurance-chômage dès le mois d'août 2002 et était resté ainsi dans le circuit professionnel.

La prestation en capital versée au contribuable correspondait à une simple prestation forfaitaire de dédommagement versée volontairement dans le cadre d'une interruption des rapports de travail. Elle avait ainsi été à juste titre qualifiée de complément de salaire et avait été taxée avec les autres revenus du contribuable.

12. Le 7 décembre 2007, le contribuable a répondu qu'il avait accepté la décision de la CCRICC et pour le surplus s'est référé à ses précédentes écritures.
13. Le 12 décembre 2007, la CCRICC a déposé son dossier, persistant dans les termes de sa décision.
14. En date du 14 décembre 2007, les parties ont été informées que le dossier était gardé 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 let. 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 1^{er} janvier 2001, en application de la LHID. Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Le présent litige, qui concerne l'ICC 2002 est donc soumis au nouveau droit.
3. La seule question litigieuse est de savoir quelle est la nature de l'indemnité de départ versée par son ancien employeur au contribuable qui détermine le taux "ordinaire" ou celui du 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. c 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 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 (art. 17 LIPP-V). Il s'agit donc de convertir l'indemnité reçue en rente annuelle.

5. Cette dernière disposition reprend l'article 11 alinéa 2 LHID, qui lui est identique à l'article 37 LIFD réglant le cas pour l'imposition fédérale.

6. La CCRICC a retenu que l'article 17 LIPP-V impliquerait que toutes les indemnités de départ versées devraient bénéficier d'un taux "de la rente", à l'inverse de ce qui est prévu par l'article 37 LIFD qui pose seulement une règle générale pour tous les versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques. Ce raisonnement ne saurait être suivi pour les motifs suivants.

a. Le Tribunal fédéral a jugé que la notion d'imposition au taux périodisé, contenue dans le droit cantonal et à l'article 37 LIFD, devait être interprétée de manière uniforme dans l'optique d'une harmonisation fiscale verticale, exigeant que les questions juridiques trouvent une solution similaire en droit fédéral et en droit cantonal. Une interprétation différente porterait atteinte à la volonté de simplifier l'application du droit, ce que la LHID cherchait notamment à réaliser. Il n'était en outre pas concevable que la même prestation soit imposée en droit fédéral selon des principes différents du droit cantonal. Enfin, la lettre de l'article 11 alinéa 2 LHID n'offrait aux cantons aucune liberté qu'ils puissent utiliser d'une manière ou d'une autre. Les critiques d'une partie de la doctrine, selon lesquelles les dispositions de l'article 11 LHID empièteraient sur l'autonomie des cantons en matière de taux d'imposition, étaient infondées (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.100/2005 du 20 septembre 2005, consid. 2.2. publié in RDAF 2006 II p. 23).

b. La jurisprudence la plus récente du Tribunal administratif a suivi le Tribunal fédéral. Il a en particulier jugé que l'indemnité de licenciement, accordée à un contribuable âgé de moins de 47 ans, était une prime de départ. Celle-ci ne pouvait être considérée comme se substituant à des prestations périodiques selon l'article 17 LIPP-V, et devait en conséquence être imposée au taux ordinaire (ATA/682/2006 du 19 décembre 2006).

Le Tribunal administratif ne voit aucune raison de s'écarter de sa jurisprudence dès lors qu'elle va précisément dans le sens de ce qui était recherché par l'adoption de la LHID. Il s'en suit que les développements jurisprudentiels concernant l'article 37 LIFD sont applicables ici mutatis mutandis.

7. 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 (ATA/682/2006 du 19 décembre 2006 et références citées). 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 21 consid. 3 p. 24 ; ATA/44/2008 du 5 février 2008).

8. 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 253).
9. Le Tribunal administratif a abouti à la même conclusion dans le cas d'un contribuable ayant obtenu une indemnité de licenciement de CHF 233'958.- à l'âge de 53 ans, alors qu'il avait déclaré un revenu brut de CHF 120'435.- non inclus l'indemnité (ATA/44/2008 du 5 février 2008).
10. Le recourant prétend que la prime a été accordée en vue de compléter sa prévoyance professionnelle. En l'espèce, le contribuable était âgé de 58 ans au moment de son licenciement et le montant de l'indemnité de licenciement perçue par le contribuable dépassait légèrement celui de ses derniers salaires annuels. Ce montant était fixé forfaitairement.

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 plaisir par l'employeur, dans le but d'atténuer les effets de la cessation d'activité de l'entreprise. Une telle indemnité était largement insuffisante pour lui permettre d'assumer son entretien durant sept années, période jusqu'à sa retraite, sans avoir à exercer une activité lucrative. Elle 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.

11. Bien fondé, le recours sera admis et la décision de la CCRICC annulée.

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

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} novembre 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 24 septembre 2007 ;

au fond :

l'admet ;

rétablit la décision sur réclamation du 6 mai 2005 de l'administration fiscale cantonale ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

met à la charge des contribuables, 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 l'administration fiscale cantonale, à Michel de Preux & Associés S.A., mandataire de Madame et Monsieur H_____, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :