

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4408/2006-ICC

ATA/200/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 23 mars 2010**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Madame et Monsieur W\_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE  
ADMINISTRATIVE**

---

## EN FAIT

1. Madame et Monsieur W\_\_\_\_\_ (ci-après : les époux W\_\_\_\_\_ ) ont remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), le 5 mars 2006, leur déclaration d'impôt pour l'impôt cantonal et communal (ICC) ainsi que pour l'impôt fédéral direct (IFD) concernant l'année fiscale 2005.

M. W\_\_\_\_\_ indiquait avoir notamment perçu de son employeur, qui l'avait licencié durant l'année en question, une prestation en capital pour fin de rapports de service de CHF 222'000.-, dont CHF 32'000.- à titre de contribution de l'employeur à la cotisation d'assurance-maladie. Sur cette indemnité, CHF 78'000.- avaient été versés, à sa demande, au fonds de prévoyance LPP de son ancien employeur.

2. Le 28 août 2006, l'AFC-GE a transmis aux époux W\_\_\_\_\_ les bordereaux d'impôts ICC et IFD 2005.

Tant au niveau cantonal que fédéral, la participation à l'assurance-maladie de CHF 32'000.- était imposée normalement. L'indemnité de départ de CHF 190'000.- faisait l'objet d'une imposition à un taux préférentiel. Le transfert au fonds LPP devait faire l'objet d'une reprise, car il n'était pas déductible.

3. Le 4 septembre 2006, M. W\_\_\_\_\_ a formé réclamation. Il contestait les reprises faites concernant « la part assurance-maladie 10% de la prime, la part complète des vacances » ainsi que celle sur le versement de CHF 78'000.- fait à sa caisse LPP.

4. Le 23 octobre 2006, l'AFC-GE a rejeté la réclamation, tant en matière d'ICC que d'IFD.

L'indemnité de licenciement avait été imposée à un taux réduit par un facteur 10, tenant compte du plan social, de l'âge du bénéficiaire de la prestation et de la difficulté que ce dernier pouvait rencontrer pour retrouver un emploi.

La somme de CHF 32'000.- constituait une prestation salariale ne pouvant être assimilée à une indemnité de départ.

Au moment du versement de CHF 78'000.- sur le compte de libre passage, M. W\_\_\_\_\_ n'était plus affilié à la caisse de pension, le rapport de travail ayant été rompu par l'employeur. Il ne pouvait dès lors s'agir d'un rachat d'années d'assurance.

5. Le 22 novembre 2006, M. W\_\_\_\_\_ a saisi, d'une part la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonal et communal, et, d'autre part,

la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct de deux recours contre les décisions précitées. Depuis lors, ces deux commissions ont fusionné et sont devenues la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission).

Il sollicitait la déduction de CHF 78'000.- au titre de rachat de prestations et de prévoyance professionnelle, en application de l'art. 2 let. 2 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 (aLIPP-V - D 3 16) pour l'ICC, et de l'art. 33 al. 1 let. d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) pour l'IFD. Subsidiairement, cette somme devait être considérée comme un revenu exonéré au sens, respectivement, de l'art. 10 let. b de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et 24 let. c LIFD.

6. Le 30 mai 2007, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours.
7. La commission ayant autorisé un deuxième échange d'écritures, les époux W\_\_\_\_\_ ont conclu, le 28 septembre 2007, à ce que le versement dont M. W\_\_\_\_\_ avait bénéficié, de CHF 190'000.-, soit considéré comme une indemnité de départ ayant un caractère de prévoyance devant faire l'objet d'une taxation séparée au 1/5 des barèmes, en application de l'art. 18 LIPP-V et des art. 17 al. 2 et 38 LIFD.
8. Le 14 novembre 2007, l'AFC-GE a dupliqué, concluant au rejet des recours.  
  
M. W\_\_\_\_\_ ne reprenait pas les conclusions figurant dans ses recours initiaux. Il formait, dans ses répliques, un nouveau grief et une nouvelle conclusion à la recevabilité desquels l'AFC s'en rapportait à justice. Les nouvelles conclusions devaient être rejetées, les indemnités de départ versées ne répondant pas aux critères permettant de les considérer comme étant destinées exclusivement et irrévocablement à atténuer les conséquences financières découlant des risques liés à la vieillesse, à l'invalidité et au décès.
9. Le 9 mars 2009, la commission a partiellement déclaré irrecevables les recours après les avoir joints et les a rejetés au surplus.

Les nouvelles conclusions formées dans les répliques du 28 septembre 2007 étaient tardives et irrecevables tant du point de vue de l'ICC que de celui de l'IFD.

La somme de CHF 78'000.- ne pouvait être déduite au titre de versement à la fondation de prévoyance LPP, au vu des conditions posées par l'art. 2 let. b LIPP-V et 33 al. 1 let. LIFD.

10. Le 9 avril 2009, les époux W\_\_\_\_\_ ont saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée, uniquement en ce qui concernait la partie des recours à la commission déclarée irrecevable. La jurisprudence du Tribunal administratif, selon laquelle la déclaration des conclusions nouvelles ne pouvaient être formées dans la procédure devant cette autorité, ne s'appliquait pas à la commission. Cette dernière n'était pas liée par les conclusions des parties et avait les mêmes compétences que celles dont disposait l'autorité fiscale au cours de la procédure de taxation. La commission pouvait donc modifier entièrement les décisions initiales. Elle devait en conséquence se prononcer sur la nature de l'indemnité de départ reçue. Le dossier devait être retourné à la commission afin que cette dernière statue.
  
11. Le 28 mai 2009, l'AFC-GE s'en est rapportée à justice concernant ce grief.  

Invitée à se déterminer le 30 avril 2008, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) n'a pas transmis d'observations.
  
12. Dans le délai qui leur avait été imparti, les époux W\_\_\_\_\_ ont indiqué, le 9 juin 2009, qu'ils n'entendaient former aucune requête complémentaire. La procédure a été dès lors gardée à juger.
  
13. A une date qui n'a pas été enregistrée par le greffe du Tribunal administratif, la commission a transmis son dossier.

### **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. a. Selon les art. 49 al. 1 et 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à une décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, à la commission. Il doit indiquer dans l'acte de recours ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve dont il entend se prévaloir.

Au terme de l'instruction, la commission rend sa décision et peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 51 LPFisc et 143 LIFD).

3. En l'espèce, les époux W\_\_\_\_\_, lorsqu'ils ont saisi la commission, ont uniquement conclu à ce que le traitement fiscal des CHF 78'000.- versés au fonds LPP soit modifié. Ce n'est que dans leur réplique qu'ils ont, pour la première fois, demandé à ce que l'indemnité de licenciement de CHF 190'000.- soit considérée, tant en matière d'ICC que d'IFD, comme ayant un caractère de prévoyance. Tardive, cette conclusion devait être déclarée irrecevable.

Les recourants soutiennent que la commission aurait dû, malgré tout, la traiter : cette dernière peut, en application de l'art. 51 LPFisc, déterminer à nouveau tous les éléments imposables. L'emploi du verbe « pouvoir » indique qu'il s'agit d'une possibilité et non d'une obligation. La commission dispose dès lors de la compétence de modifier la taxation lorsqu'elle constate qu'elle est inexacte ou erronée ; si tel n'est pas le cas, elle n'a pas l'obligation de traiter les conclusions tardives qui lui sont soumises. Ce raisonnement est aussi applicable en matière d'IFD, l'art. 142 al. 4 LIFD précisant que, dans la procédure de recours, la commission a les mêmes compétences que l'autorité de taxation dans la procédure de taxation.

De plus, les recourants justifient, à tort, leur position par l'art. 50 al. 1 LPFisc - dont le pendant en matière d'IFD est l'art. 142 al. 3 LIFD - qui fait obligation à la commission d'inviter le contribuable à s'exprimer sur les nouveaux arguments de faits ou de droits présentés par l'administration dans la réponse à un recours : cette disposition vise à assurer le respect du droit d'être entendu du contribuable, mais ne crée pas un droit à former de nouvelles conclusions au-delà du recours, plus de trente jours après la réception de la décision litigieuse.

4. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge des recourants pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 14 avril 2009 par Madame et Monsieur W\_\_\_\_\_ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 mars 2009 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 750.- ;

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 ;

communiqua le présent arrêt à Madame et Monsieur W\_\_\_\_\_, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :