

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4802/2008-FIN

ATA/377/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 1^{er} juin 2010

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur B _____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Monsieur B_____, né en 1967, est domicilié à Genève.
2. Par arrêt exécutoire du 25 mai 2005, le Tribunal cantonal des assurances sociales (ci-après : TCAS) a jugé que la caisse de pension de l'ancien employeur de M. B_____ était tenu de lui verser une rente entière d'invalidité dès le 1^{er} juillet 1998.
3. Le 13 juillet 2005, la caisse de pension a informé M. B_____ qu'une rente d'invalidité à 100 % de CHF 2'830.- par mois lui serait versée, rétroactif et intérêts moratoires compris, dès le 1^{er} juillet 1998.
4. Le 9 août 2005, la caisse de pension a établi un décompte du montant dû à l'intéressé au 31 juillet 2005 au titre du rétroactif, intérêt compris, de rentes depuis le 1^{er} juillet 1998. Il ascendait à CHF 273'295.-.
5. Dans sa déclaration fiscale 2005, M. B_____, représenté par son père, a déclaré, au titre du revenu provenant des rentes versées par la caisse de pension, un montant de CHF 33'960.-, soit 12 x CHF 2'830.-. Il a également mentionné dans les revenus « titres » le montant de CHF 5'286.- correspondant aux intérêts moratoires ayant couru sur les rentes dues pour la période du 1^{er} janvier au 31 juillet 2005. Le revenu brut total déclaré était de CHF 63'469.- et le net de CHF 60'760.-.
6. Le 20 décembre 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à M. B_____ un bordereau pour l'impôt fédéral direct 2005 (ci-après : IFD 2005) retenant un revenu imposable de CHF 256'700.- au taux de CHF 53'900.-, correspondant à un montant d'impôt de CHF 3'184,70.

L'AFC-GE avait admis un montant de CHF 287'445.- au titre de rentes de la caisse de pension, se référant au courrier de celle-ci du 13 juillet 2005.
7. Le 8 janvier 2007, M. B_____, représenté par son père, a formé une réclamation contre le bordereau IFD 2005. Le rétroactif et les intérêts moratoires des rentes versés pour la période du 1^{er} juillet 1998 au 31 décembre 2004, n'auraient pas dû être pris en compte dans le revenu 2005 car les rentes en question avaient été acquises chaque année entre 1998 et 2004. Elles auraient donc dû être imposées durant l'année fiscale correspondante. Toutefois, les taxations y relatives étaient définitives et ne pouvaient faire l'objet d'une révision au détriment du contribuable. Une telle démarche n'aurait, en tout état, pas pu remonter au-delà de 5 ans, en raison de la prescription. Enfin, la procédure de rappel étant exclue, l'IFD 2005 violait « l'effet rétroactif des décisions judiciaires et le droit d'invoquer la prescription ». Le bordereau litigieux devait être annulé et

une nouvelle taxation devait intervenir sur la base de la déclaration fiscale du contribuable. Par ailleurs, le revenu retenu pour le calcul du taux imposable incluait à tort les intérêts moratoires maximum.

8. Par décision du 1^{er} février 2007, l'AFC-GE a maintenu la taxation contestée, au motif que « les décisions AI portant sur une prestation globale incluant un versement rétroactif de rentes faisaient l'objet d'une correction des taxations entrées en force sur les années antérieures. Dans la mesure où un revenu de ce type n'est imposable, au plus tôt, qu'au moment où le bénéficiaire a acquis une prétention ferme à le recevoir, la pratique a été modifiée pour ne taxer une telle prestation que dans l'année fiscale durant laquelle la décision a été notifiée ».

9. Par acte du 27 février 2007, M. B_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation, à l'annulation de l'IFD 2005 et à une nouvelle taxation sur la base de sa déclaration fiscale. Subsidiairement, si la commission décidait de taxer le rétroactif, ce dernier devait être réduit à CHF 251'400.- et taxé au cinquième du barème.

Le revenu imposable retenu par l'AFC-GE comprenait les rentes versées en 2005 et le rétroactif et intérêts moratoires de celles dues entre le 1^{er} juillet 1998 et le 31 décembre 2004. Les intérêts moratoires de 2005 en CHF 5'286.- avaient été comptabilisés deux fois.

Le rétroactif ne constituait ni un capital remplaçant des rentes, ni un capital de prévoyance. Il ne pouvait donc être imposé en 2005. Pour les années antérieures, il ne pouvait être pris en compte car une révision n'était pas possible au détriment du contribuable.

10. Le 15 mars 2008, l'AFC-GE s'est opposée au recours. Les montants versés en 2005 au titre de rentes, rétroactif compris, constituaient un revenu imposable l'année fiscale durant laquelle l'arrêt TCAS avait été rendu et notifié au contribuable.

11. Le 2 octobre 2008, la commission a informé le contribuable qu'elle envisageait de modifier la taxation à son désavantage, en imposant le rétroactif de rentes en CHF 273'295.- au taux de CHF 38'583.- et les rentes échues en CHF 14'150.- au taux de CHF 14'150.-.

12. Le 21 octobre 2008, M. B_____ a répondu qu'il retirait ses conclusions subsidiaires.

13. Par décision du 19 novembre 2008, la commission a admis partiellement le recours, annulé la décision attaquée et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation dans le sens des considérants.

Le montant versé rétroactivement par la caisse de pension était un versement en capital remplaçant des prestations périodiques, pour lequel l'impôt se calculait compte tenu des autres revenus et déductions autorisées, au taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie (taux de la rente), car, en l'espèce, l'acquittement sous forme périodique n'avait pas eu lieu indépendamment de la volonté du contribuable. En l'espèce, le capital versé pour la période du 1^{er} juillet 1998 au 31 juillet 2004, intérêts moratoires compris, était de CHF 273'295.-. Cela représentait quatre-vingt-cinq mois. Pour obtenir le taux de l'impôt il convenait de le convertir en rente en divisant le capital par 85 puis en le multipliant par 12. Il en résultait que le capital devait être imposé au taux de CHF 38'583.-. Quant aux rentes échues d'août à décembre 2005, soit une somme de CHF 14'150.-, elles devaient être ajoutées aux autres revenus de la période fiscale et imposées au taux ordinaire.

Enfin, il ressortait des éléments retenus par l'AFC-GE qu'elle avait bien pris en compte deux fois les intérêts moratoires de CHF 5'286.-, car le contribuable les avait déclarés dans la rubrique « titres » et ils étaient dans le montant retenu de CHF 287'445.-.

14. Par acte du 29 décembre 2008, M. B_____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision de la commission. Il conclut à l'annulation de celle-ci ainsi que de la décision de l'AFC-GE du 1^{er} février 2007 et de l'IFD 2005. Le tribunal de céans devait juger que le revenu imposable pour l'IFD 2005 était de CHF 53'968.-, taxé au taux de CHF 53'900.-. Subsidiairement, le revenu imposable retenu devait être de CHF 251'400.-, taxé au taux de CHF 53'900.-.

En substance, le recourant reprenait son argumentation antérieure à l'appui de l'absence d'imposition du capital versé correspondant à la période du 1^{er} juillet 1998 au 31 décembre 2004. Il relevait en outre que le fait que la commission ait porté le montant à retenir pour le taux de la rente de CHF 33'960.- à CHF 38'583.-, incluant les intérêts moratoires, démontrait que les rentes devaient être considérées comme réalisées à chaque année correspondante, car des rentes réalisées en 2005 ne pouvaient porter intérêt. En outre, le calcul consistant à ajouter le taux de rente de CHF 38'583.- au taux de rente de CHF 14'500.- donnait un taux de rente de CHF 53'083.- incompréhensible par rapport au taux de rente réel de CHF 33'960.-.

15. Le 6 février 2009, l'administration fiscale fédérale (ci-après : AFC-CH) a conclu à la confirmation de la décision querellée, celle-ci étant conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière.
16. Le 17 février 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle persistait dans son argumentation s'agissant des principes applicables à l'imposition du capital versé au contribuable et se ralliant à la méthode de calcul de la commission pour déterminer le taux de la rente.

17. Le 7 mars 2009, le contribuable a demandé à pouvoir répliquer à l'AFC-GE et à l'AFC-CH, ce qu'il a pu faire le 20 mars 2009. Il contestait devoir déclarer un « capital-revenu ». Il avait perçu des « rentes-revenus », ou un « capital de transfert de rentes » qui ne pouvaient plus être imposées, tant en raison de la prescription que de l'interdiction de réviser une taxation au détriment du contribuable.
18. Le 17 avril 2009, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.
19. L'AFC-CH n'a pas donné suite au courrier du juge rapporteur l'invitant à lui faire parvenir une éventuelle duplique aux dernières écritures du contribuable.

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. Selon l'art. 16 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (al. 1).

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/545/2006 du 10 octobre 2006 et les références citées).

Il résulte de ce qui précède que le droit positif suisse a généralement adopté la théorie de l'accroissement de la fortune nette, c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu, défini comme l'ensemble des biens économiques qui entrent dans le patrimoine d'un contribuable pendant une période donnée et dont il peut disposer pour satisfaire ses besoins, sans diminuer le patrimoine qu'il avait au début de la période (RDAF 1993 p. 28 ; J.-M. RIVIER, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1990, p. 44, n° 9.4.2).

Selon l'art. 22 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations. Les prestations des caisses de prévoyance, notamment, sont considérées comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle (art. 22 al. 2 LIFD). D'une

manière générale, est imposable tout revenu acquis en lieu et place d'une activité lucrative (art. 23 let. a LIFD).

3. Les prestations en capital selon l'art. 22 LIFD ainsi que les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé sont imposées séparément (art. 38 al. 1 LIFD), selon un taux particulier (art. 38 al. 2 LIFD). Il faut toutefois que l'on soit en présence d'une véritable prestation en capital. Lorsque le capital versé remplace 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 d'une prestation unique (art. 37 LIFD).

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 (ATF 2A.118/2006 du 5 octobre 2006 consid. 2.2 ; RDAF 2006 II 21 consid. 3.1 ; RDAF 2000 II 1 consid. 3 et 4).

4. En l'espèce, le recourant a reçu en août 2005 un montant de CHF 273'295.- représentant un rétroactif des rentes du 1^{er} juillet 1998 au 31 juillet 2005 par sa caisse de pension, selon un arrêt du TCAS du 25 mai 2005. Il s'agit donc d'un versement de rattrapage de rentes échues, qui n'ont pas été payées en temps normal sans que le recourant l'ait choisi. Il est donc imposable selon les modalités prévues à l'art. 37 LIFD, conformément à la jurisprudence susmentionnée, correctement appliquée à cet égard par la commission. C'est en vain que le recourant soutient que l'on serait en présence de rentes, non taxables en raison de la prescription et de l'impossibilité de réviser une taxation au détriment du contribuable. Ce raisonnement relève de la fiction qui, si elle était suivie, devrait conduire l'autorité fiscale à lui reprocher de n'avoir pas déclaré en temps utile ses prétentions à l'encontre de la caisse de pension et à entamer une procédure de rappel d'impôt.
5. La commission a reformé au détriment du contribuable le montant déterminant pour calculer le taux de l'impôt.

Il résulte du texte clair de l'art. 37 LIFD que le capital versé en remplacement de prestations périodiques doit être imposé au taux applicable si une prestation annuelle avait été servie. Il est dès lors nécessaire de convertir le capital en rente. S'agissant de prestations périodiques échues s'étendant sur un certain nombre de mois, la méthode retenue par le Tribunal fédéral consiste à diviser le capital imposable par le nombre de mois rattrapés et à multiplier le

résultat obtenu par 12 (ATF 2A.118/2006 consid. 2.3). La commission a procédé de la sorte, soit : $273'295 : 85 = 3'215,25 \times 12 = 38'583$.

Le montant pour le taux de la rente est donc CHF 38'583.-. La décision querellée est ainsi conforme au droit.

6. Enfin, il n'est pas contesté que l'AFC-GE avait retenu deux fois le montant des intérêts servis pour la période du 1^{er} janvier au 31 juillet 2005 : une première fois dans le montant figurant sous rentes de la prévoyance professionnelle, soit CHF 287'445.- qui se compose du capital de rattrapage en CHF 273'295.- et des rentes versées du 1^{er} août au 31 décembre 2005 en CHF 14'150.-. Une seconde fois au titre de revenu mobilier non soumis à l'impôt anticipé. C'est donc à juste titre que la commission l'a tracé dans ce dernier poste.

Le revenu brut du recourant est ainsi de CHF 311'668.- au taux de CHF 76'956.-, le revenu net après déductions étant de CHF 251'470.- au taux de CHF 67'455.-.

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- 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 29 décembre 2008 par Monsieur B _____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 novembre 2008 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 500.- ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur B_____, 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, présidente, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :