

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/606/2008-FIN

ATA/320/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 30 juin 2009

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur P_____

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

EN FAIT

1. Madame et Monsieur P_____ sont domiciliés dans le canton de Genève. M. P_____, né en 1936, a travaillé en qualité de directeur général de la société T_____ S.A. de 1997 au 31 juillet 2002, date à laquelle il a été licencié.

2. Dans sa déclaration fiscale 2003, le contribuable a indiqué un revenu brut de l'activité indépendante de CHF 915'000.-, détaillé comme suit sous les rubriques ad hoc :

11.10-1 T_____ S.A. CHF 315'000.-

11.70 Prestations en capital ; indemnité à la fin des rapports de service, indemnité de licenciement, etc. CHF 600'000.-

A cela s'ajoutaient d'autres revenus, en particulier une rente 2^{ème} pilier de CHF 96'471.- et une rente AVS de CHF 23'040.-, ainsi que les revenus de la contribuable, le tout pour un montant de CHF 1'138'000.-

3. En date du 22 décembre 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux contribuables un bordereau d'impôts cantonaux et communaux 2002 (ci-après : taxation ICC 2002) retenant un revenu imposable de CHF 980'430.- au taux de CHF 980'430.-, pour un montant d'impôt de CHF 302'017.-. L'AFC avait considéré comme élément de salaire le montant de CHF 600'000.-.

4. Par courrier datée du 19 décembre 2003 mais mis à la poste le 22 suivant, M. P_____ a adressé à l'AFC une réclamation contre la taxation ICC 2002.

Le montant de CHF 600'000.- était une indemnité de licenciement octroyée dans le cadre du plan social mis en place lors du licenciement de l'ensemble du personnel de T_____ S.A. Le montant de cette indemnité avait été fixé en fonction de l'ancienneté dans l'entreprise, de la situation de l'intéressé au niveau de la hiérarchie sociale et du fait que pendant l'ajournement de la faillite de la société, il avait résolu des problèmes juridiques et financiers, alors qu'il était retraité. Cette indemnité, qui avait un caractère compensatoire en vue de compléter le fond de retraite de M. P_____, devait être imposée en tant que versement en capital remplaçant des prestations périodiques, selon l'art. 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).

5. Le 22 septembre 2004, l'AFC a décidé de maintenir la taxation ICC 2002. L'indemnité de départ avait été imposée conformément aux dispositions des art. 2

et 9 de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur le revenu, revenu imposable du 22 septembre 2000 (LIPP-IV - D 3 14).

6. Le 25 octobre 2004, le contribuable a recouru contre la décision sur réclamation de l'AFC auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt, devenue le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission).

L'indemnité de licenciement versée découlait d'un plan social et représentait une prestation accordée en vue de compléter sa prévoyance professionnelle.

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.
1997	859'036.-	13'806.-
1998	794'125.-	13'806.-
1999	1'077'877.-	13'806.-
2000	1'024'150.-	13'794.-
2001 jusqu'au 31.12.01	500'000.-	13'764.-
2002 jusqu'au 31.07	915'000.-	0.-

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

Il devait prendre sa retraite au 31 décembre 2001 mais, compte tenu des difficultés auxquelles T_____ S.A. était confrontée, il avait continué à travailler jusqu'au 31 juillet 2002. Face à cet engagement exceptionnel, les actionnaires avaient accepté de lui verser une indemnité qui avait été qualifiée de licenciement alors qu'il était en fait retraité. En fait, il s'agissait d'une prestation accordée en vue de compléter la rente LPP, qui était sans comparaison par rapport au revenu perçu.

7. Le 27 mai 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'ancienneté et de la situation au niveau de la hiérarchie sociale de l'intéressé, qui bénéficiait déjà depuis quelques mois des prestations de retraite de

2^{ème} pilier. Ce versement était destiné à récompenser les longs rapports de travail et les services rendus. Il devait être imposé au taux ordinaire.

8. Le 28 janvier 2008, la commission a admis le recours.

Les contribuables avaient maintenu leur recours alors qu'ils avaient été déboutés de manière définitive d'une démarche semblable en matière d'impôt fédéral direct pour la même période fiscale, portant sur le même élément litigieux.

Après avoir retenu que la prestation en capital litigieuse ne présentait pas un caractère de prévoyance, la commission a estimé que l'art. 17 LIPP-V avait une portée volontairement plus large que les art. 11 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 37 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et que le législateur genevois avait voulu délibérément offrir un régime d'imposition favorable à toutes les indemnités de départ, comme c'était le cas sous l'ancien droit.

9. Le 26 février 2008, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 22 septembre 2004, reprenant son argumentation antérieure. Elle relevait en outre que l'interprétation faite par la commission de l'art. 17 LIPP-V était erronée, l'application de cette disposition ne pouvant aboutir à une solution différente de celle prévue aux art. 11 al. 2 LHID et 37 LIFD.

10. Après avoir été relancés par le juge délégué, les contribuables ont, le 17 octobre 2008, déclaré persister dans l'argumentation développée dans leur réclamation du 19 décembre 2003 et leurs écritures du 25 octobre 2004 devant la commission. Ils ont conclut au rejet du recours.

11. Ces observations ont été transmises à l'AFC et les parties ont été avisées 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 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 loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887

(LCP - D 3 05). 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 si l'indemnité versée par son ancien employeur au contribuable entre dans le champ d'application de l'art. 17 LIPP-V, comme l'a retenu la commission, et doit dès lors être imposée "au taux de la rente" plutôt qu'au taux ordinaire.

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 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.

Cette dernière disposition reprend le principe posé aux art. 11 al. 2 LHID 37 LIFD qui règle le cas pour l'imposition fédérale. Nonobstant la nuance sémantique introduite par le législateur genevois on ne saurait lui donner une portée différente de celle des deux dispositions précitées, le Tribunal fédéral ayant précisé que la notion d'imposition au taux périodisé devait être interprétée de manière uniforme en droit cantonal et en droit fédéral, cela dans l'optique d'une harmonisation fiscale verticale (RDAF 2006 II p. 21 ; ATA/682/2006 du 19 décembre 2006 concernant un autre directeur de T_____ S.A.). 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 ici mutatis mutandis, contrairement à ce qu'a retenu la commission.

c. Des prestations en capital, au sens de l'art. 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 (ATA/44/2008 du 5 février 2008 ; RDAF 2006 II p. 24;).

5. 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 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 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. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision querellée sera annulée.

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

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 février 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 28 janvier 2008 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision attaquée ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame et de Monsieur P_____, conjointement et solidairement ;

dit que, conformément aux art. 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 Madame et Monsieur P_____, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

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 :