RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2020/2021 ICCIFD JTAPI/148/2022

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 21 février 2022

dans la cause

Madame A_____ et **Monsieur B_____**, représentés par Me Patrick COUASNON, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2019.

2. Monsieur B_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant), né le _____ 1963, de nationalité irlandaise et marié avec Madame A_____, est domicilié dans le canton de Genève.

3. Le contribuable a été employé auprès du groupe C_____ du 1er septembre 1985 au 30 juin 2019.

4. À partir du 27 septembre 2006, il a travaillé à Genève en tant qu'expatrié de C_____ UK (ci-après : l'employeur) et a obtenu un permis d'établissement (permis C) en 2011.

5. Par « Settlement agreement » conclu avec l'employeur le 14 juin 2019, le contribuable, alors âgé de presque 56 ans, a été licencié avec effet au 30 juin 2019.

   Cet accord prévoyait une indemnité de départ de GBP 870'240.-, ce montant incluant les trois mois de salaire découlant du délai de congé contractuel. Le détail de son contenu sera repris en tant que de besoin dans la partie « En droit ».

6. Le certificat de salaire 2019 du contribuable mentionnait sous la rubrique « Prestations non périodiques » un montant de CHF 1'078'646.60, comprenant une « Indemnité de départ » de CHF 1'078'044.60 et une « Indemnité de transfert » de CHF 602.-.

7. Le contribuable est affilié au fonds de pension britannique « D_____ » (ci-après : D_____), qui est géré par la société E_____.

8. Le contribuable perçoit une rente de ce fonds de pension depuis le 1er juillet 2019.

9. Dans sa déclaration fiscale 2019, le contribuable a mentionné un montant de CHF 1'078'647.- au titre de revenu. Il n'a toutefois pas déclaré la rente reçue du D_____ durant la second semestre 2019.

10. Par courrier de son mandataire du 17 mars 2021, le contribuable a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) de lui confirmer que son indemnité de départ de CHF 1'039'922.- (soit CHF 1'078'647.- moins trois mois de salaire d'un total de 38'725.-) soit qualifiée de lacune de prévoyance future et, partant, imposée de manière séparée conformément aux art. 38 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 18 al. 3 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08).

11. Par bordereaux de taxation datés du 24 mars 2021, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2019 à CHF 943'915.50 sur la base d'un revenu imposable de CHF 2'919'912.- et d'une fortune imposable de CHF 2'622'472.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 2'942'900.-, l'IFD 2019 s'est élevé à CHF 338'182.50.

    Ce faisant l'AFC-GE a imposé l'indemnité de départ avec les autres revenus, au taux ordinaire.

12. Par courrier de leur mandataire du 25 mars 2021, le contribuable et son épouse ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux de taxation ICC et IFD 2019. Se référant à leur lettre du 17 mars 2021, ils ont demandé que l'indemnité de départ soit imposée au titre de prestation de prévoyance professionnelle pour lacune future.

13. Par lettre du 20 avril 2021, l'AFC-GE a répondu au courrier du 17 mars 2021 susmentionné en indiquant que l'indemnité de départ ne pourrait pas être considérée comme un versement de l'employeur analogue à une prestation de prévoyance au sens de la loi. Dans un arrêt du 19 août 2010 (2C_538/2009), le Tribunal fédéral avait jugé que pour être considérée comme un versement analogue à une prestation de prévoyance, l'employé quittant l'entreprise devait avoir atteint l'âge de 58 ans révolus à la fin des rapports de service. Exceptionnellement, l'âge de 55 ans pouvait être retenu uniquement en cas de restructuration d'entreprise.

    En revanche, l'indemnité de départ de CHF 1'039'922.- remplissait les critères pour une conversion en prestations périodiques qui, compte tenu de l'âge du contribuable à la fin des rapports de service, permettait d'appliquer un diviseur 6 de conversion. Ainsi, en l'occurrence, l'indemnité de départ serait imposable en totalité et additionnée aux autres revenus de 2019, mais selon un taux d'imposition d'un sixième de CHF 1'039'922.-, soit CHF 173'320.30. Les bordereaux ICC et IFD 2019 allaient dès lors être rectifiés en conséquence.

14. Après divers échanges de courriels et entretiens avec le mandataire des contribuables, l'AFC-GE a notifié à ces derniers deux décisions sur réclamation datées du 10 mai 2021 modifiant leur imposition conformément à son courrier du 20 avril 2021.

    Selon les bordereaux rectificatifs annexés, l'ICC 2019 se montait désormais à CHF 897'149.15 sur la base d'un revenu imposable de CHF 2'843'582.- au taux de CHF 1'976'980.- et d'une fortune imposable de CHF 2'622'472.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 2'866'600.- au taux de CHF 2'000'000.-, l'IFD 2019 s'élevait quant à lui à CHF 329'408.-.

15. Par acte du 8 juin 2021, sous la plume de leur mandataire, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le

tribunal) contre ces décisions sur réclamation, concluant principalement, sous suite de frais et de dépens, à leur annulation ainsi qu'à celle des bordereaux de taxation ICC et IFD 2019 du 24 mars 2021. En substance, ils ont demandé que l'indemnité de départ de CHF 1'039'922.- soit qualifiée de prestation analogue à une prestation de la prévoyance professionnelle et imposée séparément des autres revenus au taux d'un cinquième des taux ordinaires, conformément aux art. 38 LIFD et 45 LIPP. Ils ont sollicité préalablement l'audition des parties et de témoins.

Le Settlement agreement ne mentionnait pas que l'indemnité de départ était versée en récompense de la fidélité du recourant ou pour la renonciation de faire concurrence, ni qu'elle avait pour but de remplacer des prestations périodiques futures. En revanche, elle spécifiait à son point 2.3 qu'il devait prendre sa retraite anticipée suite à son licenciement.

Il remplissait tous les critères de la circulaire n. 1 du 3 octobre 2002 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH et circulaire n. 1), dès lors qu'il était âgé de 55 ans, 10 mois et 24 jours lors de son licenciement, qu'il abandonnait définitivement son activité professionnelle et que la lacune de prévoyance de presque deux millions de CHF, calculée par E_____, résultait de son départ prématuré de l'entreprise et de la caisse de pension. L'arrêt du Tribunal fédéral sur lequel se fondait le refus de l'AFC-GE ne disait pas qu'un contribuable âgé entre 55 et 57 ans ne pouvait pas bénéficier de l'art. 17 al. 2 LIFD en dehors des exceptions de l'art. 1i de l'ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 18 avril 1984 (OPP2 – RS 831.441.1). Par ailleurs, la circulaire n. 1 n'avait pas été modifiée suite à cette jurisprudence.

Le comportement de son ancien employeur s'apparentait à un licenciement collectif, dans la mesure où il était notoire qu'il encourageait systématiquement, voire forçait, ses employés à quitter l'entreprise avant l'âge légal de la retraite, afin d'engager des cadres plus jeunes aux salaires moins élevés. Dans ce cas, l'exception de l'art. 1i OPP2, relative aux restructurations d'entreprises, devait s'appliquer par analogie.

Le D_____ devait être considéré comme équivalant à un plan de prévoyance suisse, même s'il autorisait une retraite anticipée à l'âge de 55 ans.

L'AFC-GE avait violé le principe de la bonne foi, dès lors qu'elle avait conclu un accord avec son ancien employeur en 2012 qui devait nécessairement reconnaître la conformité du D_____, sans quoi l'employeur aurait eu l'obligation de transférer les avoirs de prévoyance dans un plan LPP suisse.

Enfin, le D_____ devant être considéré comme équivalant à un plan de prévoyance suisse, l'autorité intimée avait violé les principes d'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire.

16. Dans sa réponse du 3 septembre 2021, l'AFC-GE a conclu à une *reformatio in pejus* de la taxation des recourants afin d'intégrer au revenu imposable les rentes que le recourant avait perçues du D_____ durant le second semestre 2019 et au rejet du recours pour le surplus.

L'indemnité de départ n'avait pas de lien avec la prévoyance professionnelle, compte tenu du chiffre 2.1 du Settlement agreement, qui prévoyait, « selon toute vraisemblance », que l'indemnité de GBP 870'240.- était versée « pour solde de tout compte » (« as compensation in connection with termination of your employment »). Cela ressortait également du certificat de salaire, puisque l'employeur avait mentionné l'indemnité de départ au chiffre 3 (« Prestations non périodiques ») au lieu du chiffre 4 (« Prestations en capital »). Les calculs de la lacune future avaient été établis sur demande du recourant une année et demie après la conclusion du Settlement agreement, ce qui démontrait que l'indemnité de départ n'avait pas été déterminée dans ce but.

Par cohérence avec la législation sur la prévoyance professionnelle (art. 1i al. 1 OPP2), l'âge minimum n'était plus de 55 ans prévu dans la circulaire n.1, mais de 58 ans. Rien dans le dossier ne laissait supposer que la fin des rapports de service s'était produite dans le cadre d'une restructuration d'entreprise.

Dès lors que le recourant cotisait à l'AVS depuis 2016, il aurait dû être obligatoirement affilié simultanément à une institution de prévoyance professionnelle suisse, en vertu du principe de l'unicité du régime de sécurité sociale posé par l'art. 8 de l'Accord entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes du 21 juin 1999 (ALCP – RS 0.142.112.681). Les règles de la LPP auraient dû lui être appliquées obligatoirement depuis 2016.

En outre, dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral avait clairement écarté la prise en compte des spécificités de chaque plan de prévoyance et s'en était tenu au critère de l'art. 1i al. 1 OPP2 pour un plan de prévoyance soumis à la LPP. Cela permettait d'assurer une égalité de traitement et une imposition uniforme de tous les administrés.

L'accord de 2012 entre l'ancien employeur et l'AFC-GE, couvert par le secret fiscal, ne portait pas sur la prévoyance professionnelle. L'employeur avait certes décidé de prolonger les indemnités spécifiques liées au statut d'expatrié en faveur du recourant, mais vu que celui-ci ne remplissait plus les conditions dudit accord quant à la durée maximale du statut d'expatrié et qu'il avait obtenu un permis d'établissement, ces indemnités avaient été imposées en totalité.

Le D_____ n'avait pas fait l'objet d'une demande spécifique de reconnaissance comme équivalant à un plan de prévoyance suisse de la part de l'employeur. À aucun moment l'AFC-GE ne s'était engagée envers le recourant à imposer

séparément son indemnité de départ des autres revenus, ce qui excluait toute violation du principe de la bonne foi.

En outre, il ne ressortait pas du ch. 2.3 du Settlement agreement que le recourant avait été contraint de percevoir ses prestations de retraite du D_____ à 55 ans. Cette clause concernant une assurance totalement distincte du plan de prévoyance, à savoir le F_____ (EGLIP) précisait simplement ce qu'il adviendrait de cette couverture d'assurance dans le cas où le recourant prendrait une retraite anticipée. De toute manière, la condition d'âge de 58 ans posée par l'art. 1i al. 1 OPP2 n'était pas remplie, de sorte que le versement de l'employeur ne pouvait être qualifié d'analogue à un versement en capital provenant d'une institution de prévoyance au sens des art. 17 al. 2 LIFD et 18 al. 2 LIPP.

Enfin, les rentes du D_____, non déclarées en 2019, devaient être imposées au même titre que les autres revenus.

17. Par réplique du 24 septembre 2021, les recourants ont persisté dans les conclusions de leur recours.

La limite d'âge de 55 ans avait été reprise par les art. 37b al. 1 LIFD et 11 al. 5 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14) (ainsi que l'art. 44A LIPP) postérieurement à la modification de l'OPP2 relative à l'âge minimal de la retraite anticipée, afin de traiter de manière équivalente le travailleur indépendant et le salarié touchant sa retraite en capital. Si le législateur avait voulu harmoniser ces règles fiscales avec celles de la prévoyance professionnelle, il l'aurait fait lors de la réforme de l'imposition des entreprises II en fixant l'âge de 58 ans à l'art. 37b LIFD. Or, tel n'avait pas été le cas. Dès lors, le raisonnement de l'AFC-GE engendrait une inégalité de traitement entre les indépendants et les salariés. L'arrêt du Tribunal fédéral du 19 août 2010 (2C_538/2009) se bornait quant à lui à constater que les règlements des institutions de prévoyance professionnelle suisse devaient fixer l'âge de la retraite à 58 ans, sauf exception.

Le refus de l'AFC-GE ne reposait ni sur une base légale fiscale ni sur un arrêt du Tribunal fédéral traitant spécifiquement de cette problématique d'âge. À sa connaissance, la majorité des cantons continuait à appliquer la circulaire n. 1, laquelle était toujours en vigueur et consultable sur le site Internet de l'AFC-CH.

Le recourant était extrêmement surpris d'apprendre que le D_____ n'était pas équivalent à un plan de prévoyance professionnelle suisse, mais n'avait pas à en subir les conséquences, dès lors qu'il n'était pas responsable de cette situation. Sur la base du certificat de salaire, depuis 2016 l'AFC-GE savait que sa situation n'était pas conforme à la loi, puisque les cotisations AVS y figuraient, mais pas celles concernant un plan de prévoyance professionnelle. Si, dès l'année 2016, l'AFC-GE avait rappelé à l'employeur son obligation d'affilier à la prévoyance

professionnelle suisse les employés ne bénéficiant plus de l'accord-cadre de 2012, le présent litige ne serait pas survenu. Le recourant aurait en effet été affilié à un plan de prévoyance suisse prévoyant une retraite anticipée au plus tôt à 58 ans, en application de l'art. 1i OPP2, et n'aurait pas pris sa retraite à 55 ans en signant le Settlement agreement.

18. Dans sa duplique du 15 octobre 2021, l'AFC-GE a persisté intégralement dans les considérants et conclusions de sa réponse du 3 septembre 2021.

La situation des travailleurs indépendants était différente de celle des salariés, les premiers n'étant pas obligés de s'affilier à une caisse de prévoyance professionnelle. Les dispositions légales respectives ne visaient pas les mêmes buts.

L'indemnité de départ litigieuse n'avait pas été accordée dans un but prépondérant de prévoyance.

Le recourant aurait pu opter pour des prestations de retraite différées, c'est-à-dire que son avoir de prévoyance aurait pu rester bloqué jusqu'à l'âge ordinaire de la retraite, à savoir 60 ans. Le règlement de prévoyance lui laissait ce libre choix.

Le service de taxation de l'AFC-GE n'avait pas de raison d'être alerté par l'absence de cotisations au 2ème pilier sur le certificat de salaire. Il arrivait que des employeurs prennent à leur charge la totalité de ces cotisations, de sorte qu'il n'y avait pas de retenue sur salaire dans ce cas.

La reconnaissance d'un plan étranger n'avait pas d'effet sur la qualification de l'indemnité de départ versée par l'employeur.

S'agissant de la demande de prise en compte de l'âge de la retraite anticipée prévue par le D_____ pour permettre l'imposition de l'indemnité de départ au taux de la prévoyance, l'intimée renvoyait à la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle il n'y avait pas lieu de prendre en compte les spécificités de chaque plan de prévoyance, en particulier l'âge réel de retraite anticipée par le plan en question.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Les recourants sollicitent préalablement l'audition des parties et de témoins.

4. Le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves pertinentes quant aux faits de nature à influer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_866/2010 du 12 mars 2012 consid. 4.1.1). Ce droit ne confère en revanche pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_455/2016 du 31 octobre 2016 consid. 3.1).

   Le droit de faire administrer des preuves n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion (arrêts du Tribunal fédéral 2C_235/2015 du 29 juillet 2015 consid. 5 ; 2C_1073/2014 du 28 juillet 2015 consid. 3.1) ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2).

5. En l'espèce, le dossier contient les éléments nécessaires à l'examen des griefs et arguments dont se prévalent les recourants, lesquels permettent de statuer immédiatement sur le litige, sans avoir à entendre les parties et des témoins.

6. Le litige porte sur la question de savoir si l'indemnité de départ de CHF 1'039'922.- versée par l'employeur au recourant peut être qualifiée de prestation analogue à une prestation de prévoyance professionnelle, imposable séparément des autres revenus en vertu des art. 17 al. 2 et 38 al. 2 LIFD et 18 al. 3 et 45 al. 2 LIPP.

7. À teneur des art. 16 al. 1 LIFD et 17 LIPP, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Ainsi, il couvre, entre autres, tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, y compris les revenus accessoires (art. 17 al. 1 LIFD et 18 al. 1 LIPP), les revenus provenant de la prévoyance (art. 22 LIFD et art. 25 LIPP) et les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci (art. 23 let. c LIFD et art. 26 let. c LIPP).

8. En règle générale, le versement par l'employeur d'une indemnité suite à une rupture des relations contractuelles de travail est imposable au taux plein avec les autres revenus du contribuable, hormis la situation visée par les art. 24 let. c LIFD

et 27 let. c LIPP, manifestement non réalisée dans le cas d'espèce et dont le recourant ne se prévaut d'ailleurs pas (ATF 145 II 2 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_520/2019 du 1er octobre 2019 consid. 3.1).

9. La législation prévoit toutefois deux exceptions à la règle de l'imposition au taux plein (cf. ATF 145 II 2 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_538/2009 du 19 août 2010 consid. 3.3).

   La première concerne le cas où l'indemnité est analogue à un versement de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante. Dans un tel cas, l'indemnité est imposée séparément des autres revenus, au cinquième des barèmes (art. 17 al. 2 et 38 al. 2 LIFD et 18 al. 3 et 45 al. 2 LIPP).

   La seconde exception intervient lorsque l'indemnité constitue un versement de capitaux remplaçant des prestations périodiques, au sens des art. 37 LIFD et 43 LIPP, qui ne revêtent pas un caractère prépondérant de prévoyance, tel que, par exemple, une indemnité versée à titre de rattrapage de salaire. Dans ce cas, l'indemnité est additionnée aux autres revenus et se voit appliquer le taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de la prestation unique (taux de la rente).

   C’est précisément cette conversion en prestations périodiques que l’AFC-GE a admise dans sa décision sur réclamation, en appliquant un taux d’imposition d’un sixième à cette indemnité de départ de CHF 1'039'922.-, soit CHF 173'320.30.

10. Les dispositions légales fédérales et cantonales susmentionnées étant identiques, la jurisprudence et la doctrine citées ci-après, relatives à l'IFD, valent également pour l'ICC.

11. Selon le Tribunal fédéral, par définition, toute indemnité de départ, voire « parachute doré » versé au cadre d'une entreprise a pour fonction de compenser la perte des divers avantages liés au poste de travail perdu, parmi lesquels figurent, par la force des choses, ceux liés à la prévoyance professionnelle. Toutefois, le simple fait que l’employé ait vu ses expectatives de prévoyance péjorées à la suite de son départ ne suffit pas à fonder un lien étroit entre le capital versé à cette occasion et sa prévoyance professionnelle (arrêt 2C_520/2019 du 1er octobre 2019 consid. 3.6).

12. Selon le texte de la circulaire n. 1, « les indemnités de départ ont un caractère de prévoyance lorsqu'elles sont destinées exclusivement et irrévocablement à atténuer les conséquences financières découlant des risques liés à la vieillesse, à l'invalidité et au décès ». Ainsi, pour que des versements de capitaux effectués par l'employeur puissent bénéficier de l'imposition privilégiée de l'art. 17 al. 2 LIFD, trois conditions cumulatives doivent être réunies :

a. la personne contribuable quitte l'entreprise dès qu'elle a 55 ans révolus ;

b. l'activité lucrative (principale) est définitivement abandonnée ou doit l'être ;

c. une lacune dans la prévoyance découle du départ de l'entreprise et de son institution de prévoyance. Elle doit être déterminée par l'institution de prévoyance. Au surplus, seules les lacunes portant sur les cotisations ordinaires de l'employeur et du salarié pour la période s'étendant entre la sortie de l'institution de prévoyance et le moment de l'âge ordinaire de la retraite, fondées sur le salaire assuré précédemment, peuvent être prises en considération. Une lacune déjà existante lors de la sortie de l'institution de prévoyance n'entre pas en ligne de compte dans le calcul (cf. ch. 3.2 de la circulaire n. 1).

Ces conditions doivent être réalisées au moment du versement de la prestation par l'employeur (Gladys LAFFELY MAILLARD, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, p. 301 n. 30 ad art. 17 LIFD).

13. Ce texte ne constitue cependant qu'une directive administrative, sans force de loi, ne liant ni les administrés, ni les tribunaux ni même l'administration; la circulaire n. 1 ne saurait ainsi être appliquée à la lettre et ne dispense pas les autorités de tenir compte des circonstances du cas d'espèce (cf. ATF 145 II 2 consid. 4.3 ; 133 II 305 consid. 8.1 ; arrêt 2C/520/2019 du 1er octobre 2019 consid. 3.3).

À cet égard, il ne faut pas perdre de vue que la limite d'âge de 55 ans prévue dans la circulaire n'a plus aucun ancrage dans la législation actuellement en vigueur en matière de prévoyance professionnelle, dès lors que, depuis le 1er janvier 2006, l'âge minimum de la retraite est passé à 58 ans, sous réserve d'exceptions (arrêt du Tribunal fédéral 2C_538/2009 du 19 août 2010 consid. 4.4 ; Gladys LAFFELY MAILLARD, op. cit., p. 302 n. 31 ad art. 17 LIFD).

14. Une de ces exceptions résulte de l'art. 1i OPP2 qui stipule que les règlements des institutions de prévoyance ne peuvent pas prévoir d'âge de retraite inférieur à 58 ans (al. 1), hormis pour les restructurations d'entreprises (al. 2 let. a) ou pour les rapports de travail où un âge de retraite inférieur est prévu pour des motifs de sécurité publique (al. 2 let. b).

15. Pour bénéficier de l'imposition privilégiée de l'art. 17 al. 2 LIFD, les prestations versées par l'employeur doivent revêtir un caractère de prévoyance prépondérant (ATF 145 II 2 consid. 4.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_86/2017 du 26 septembre 2017 consid. 2.3.3 ; 2C_931/2013 du 6 septembre 2014 consid. 2.2 ; 2C_538/2009 du 19 août 2010 consid. 4.5).

16. En matière fiscale, les règles sur le fardeau de la preuve veulent que l'autorité fiscale établisse les faits augmentant la taxation et supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe au

contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (arrêt du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.6 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 7b ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012). Ces règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2A.105/2007 du 3 septembre 2007).

17. En l'espèce, le tribunal observe tout d'abord que, contrairement à ce qu'allègue le recourant, le ch. 2.3 du Settlement agreement du 14 juin 2019 ne stipule pas que le recourant devait prendre une retraite anticipée.

    En effet, rédigée comme suit : « On the basis that you will be taking early retirement from your Termination Date, then the amount of insurance coverage in effect in the EGLIP immediately prior to your retirement will continue into retirement », cette clause précisait uniquement que sur la base d'une retraite anticipée à compter de la date de fin des rapports de travail, le montant de la couverture d'assurance EGLIP, en vigueur lors de l'entrée en retraite, sera maintenu durant celle-ci. Or, l'EGLIP (F_____) est une assurance distincte du plan de prévoyance D_____.

    Si le recourant a certes pris sa retraite à compter du 1er juillet 2019, il n'était cependant pas obligé de la prendre à ce moment-là et de percevoir des prestations du D_____.

18. Ledit Settlement agreement stipule à son ch. 2.1 que, dans la mesure où le recourant se conforme à ses obligations découlant du contrat, l'employeur lui versera, sans reconnaissance de responsabilité, un montant de GBP 870'240.- en compensation de la fin de son emploi (« Subject to compliance with your obligations under this Agreement, the Employer will, without admission of liability, pay you GBP 870'240.- (the "Termination payment") as compensation in connection with the termination of your employment »).

    Au ch. 6.1, le Settlement agreement précise que l'employé accepte « the Termination payment », et les autres arrangements prévus au ch. 2 de cet accord en règlement complet et définitif de toutes réclamations qu'il a ou pourrait avoir à l'encontre de l'employeur et d'autres sociétés du groupe et d'autres personnes spécifiques incluant des réclamations spécifiques (toutes celles que vous avez signifiées et que vous signifiez en l'occurrence) découlant ou en connexion avec votre emploi, la résiliation des rapports de travail » (« You accept the Termination Payment, and other arrangements set out in clause 2 above in full and final settlement of all claims that you have or may have against the Employer and any Group Company and any Specified Person including the Specific Claims (all of which you have intimated and hereby intimate) arising out or in connection with your employment, its termination, »…)

19. Les dispositions contractuelles susmentionnées mettent en évidence l'engagement du recourant à renoncer à toute action en justice visant à obtenir de son ancien employeur ou de toute autre société du groupe C_____, des dommages-intérêts susceptibles de résulter de la fin des rapports de services. Il est ainsi patent que ce protocole, fruit d'une négociation entre le recourant et son ancien employeur, était intimement lié à la renonciation de toute action en justice relative à la fin des rapports de travail et qu'il ne poursuivait pas un objectif de prévoyance, à tout le moins pas de façon prépondérante. Par conséquent, alors que le fardeau de la preuve lui incombe, le recourant ne démontre pas que l'indemnité de départ litigieuse poursuivait un objectif prépondérant de prévoyance, qui pourrait justifier l'application de l'art. 17 al. 2 LIFD.

20. De plus, même si tel avait été le cas, force est de constater que la condition de l'âge minimum de la retraite de 58 ans posée par la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_538/2009 précité) n'était pas réunie, étant donné que le recourant était âgé de 55 ans, 10 mois et quelques jours au moment où son droit à l'indemnité de départ est né.

    Il en découle qu'il n'y a pas lieu de prendre en compte les spécificités d'un plan de prévoyance qui autoriserait une retraite anticipée avant 58 ans, mais de s'en tenir à cet âge minimal et aux exceptions prévues à l'art. 1i OPP2. Comme le relève l'AFC-GE, cette solution tend à assurer une meilleure égalité de traitement entre les contribuables.

21. À l'instar de l'autorité intimée, il convient de relever également, au vu des pièces produites par les recourants, que les calculs de la lacune future de prévoyance avaient été établis sur demande du contribuable une année et demie après la conclusion du Settlement agreement, ce qui tend à démontrer que l'indemnité de départ n'avait pas été déterminée dans le but de combler une telle lacune.

22. Il ne ressort pas non plus du dossier que la résiliation du contrat de travail découle d'une éventuelle réorganisation des activités au sein du groupe C_____. Le fait que l'employeur encourage ses cadres d'un âge proche de la retraite à quitter l'entreprise ne saurait être considéré comme un cas de restructuration d'entreprise au sens de l'art. 1i al. 2 OPP2. Pour le surplus, le recourant, à qui le fardeau de la preuve incombe, ne fournit aucun autre élément concret dans ce sens.

23. Par ailleurs, l'accord conclu entre l'AFC-GE et l'ancien employeur en mai 2012 ne portait pas sur la reconnaissance de la conformité du D_____. En outre, faute d'éléments de preuve permettant de constater que les autorités fiscales se seraient engagées à imposer l'indemnité de départ litigieuse séparément des autres revenus, au cinquième du barème, on ne saurait faire grief à l'autorité intimée d'avoir violé le principe de la bonne foi.

24. Au vu de tous ces éléments, le tribunal considère que le recourant n'a pas démontré le caractère prépondérant de prévoyance professionnelle de la somme litigieuse reçue de son employeur. Partant, l'imposition séparée de la prestation litigieuse ne saurait être admise. Le recours sera ainsi rejeté sans qu'il soit nécessaire d'examiner plus avant les arguments des recourants.

25. Enfin, l'AFC-GE a conclu à l'imposition des rentes versée par D_____ durant le 2ème semestre 2019 au recourant, que ce dernier n'a pas déclarées.

26. Aux termes des art. 142 al. 4 LIFD et 50 al. 2 LPFisc, le tribunal a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation. Selon les art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc, il peut ainsi à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier.

27. Selon les art. 22 al. 1 LIFD et 25 al. 1 LIPP, 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.

28. Conformément à l'art. 18 § 1 de la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu du 8 décembre 1977 (CDI CH-UK – RS 0.672.936.712), ces rentes de prévoyance en provenance du Royaume-Uni sont imposables en Suisse, pays de résidence des recourants.

29. Par conséquent, l'imposition de ces rentes est confirmée. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle procède à cette *reformatio in pejus* en notifiant de nouveaux bordereaux de taxations ICC et IFD 2019 aux recourants.

30. Compte tenu de ce qui précède, le recours, mal fondé, sera rejeté.

31. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 900.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

32. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée aux recourants (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 8 juin 2021 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 10 mai 2021 ;

2. le rejette ;

3. renvoie le dossier à l'AFC-GE, afin qu'elle notifie de nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2019 conformes aux considérants qui précèdent ;

4. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 900.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

5. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

6. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Philippe FONTAINE et Pascal DE LUCIA, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière