

GE_GERICHTE ATA/675/2015 vom 23. Juni 2015

GE Cour de justice, 2015-06-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_675_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/675/2015 du 23 juin 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/675/2015 del 23 giugno 2015

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 7/12 - A/1350/2014 2)

La seule question litigieuse consiste à déterminer à quel taux doit être imposée l'indemnité de départ versée en 2009 au recourant par son ancien employeur, soit le taux utilisé pour le salaire de base ou celui prévu par l'art. 37 LIFD pour l'IFD ou par l'art. 43 LIPP pour l'ICC. 3)

Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. L'art. 17 LIFD précise que « sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent ».

De jurisprudence constante, 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/423/2012 du 3 juillet 2012 ; ATA/545/2006 du 10 octobre 2006 et les références citées). 4)

L'art. 37 LIFD dispose que lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant 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 de la prestation unique.

De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral retient que l'art. 37 LIFD s'applique dans l'hypothèse d'un versement unique remplaçant des prestations périodiques échues dans le passé, voire même des augmentations de fortune uniques, 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_545/2009 du 27 avril 2009 consid. 7.2 ; 2A.50/2000 du 6 mars 2001 consid. 4b in RDAF 2001 p. 253 ; Revue fiscale 2006, p. 784 ; RDAF 2006 II p. 24 ; Archives 70 p. 210 traduit in RDAF 2002 II 1). 5)

En matière d'ICC, les art. 16 et 17 LIFD trouvent leur pendant aux art. 17 et 18 LIPP. De même, l'art. 43 LIPP, sous la dénomination « versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques », prévoit également que lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant 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 de la prestation unique. Cette disposition de la LIPP, laquelle est entrée en vigueur le 1er janvier 2010, a remplacé l'art. 17 de l'ancienne loi genevoise sur l'imposition

- 8/12 - A/1350/2014 des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-V – D 3 16) dont la teneur était quasiment similaire.

L'art. 43 LIPP est de même teneur que l'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). A propos de cette dernière disposition, le Tribunal fédéral a rappelé qu'elle ne laissait aucune marge d'interprétation aux cantons, devant être interprétée de manière similaire à l'art. 37 LIFD, quasiment de même teneur, en vertu du principe d'harmonisation verticale qui impose une concordance entre les impôts directs de la Confédération et des cantons (ATF 130 II consid. 6.2 et 6.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_545/2009 précité, consid 5.2 et 5.3).

Il s'ensuit que les développements jurisprudentiels concernant l'art. 37 LIFD sont applicables mutatis mutandis en matière d'ICC, ce que la chambre administrative a toujours rappelé (ATA/423/2012 précité ; ATA/487/2011 du 27 juillet 2011 ; ATA/377/2010 du 1er juin 2010 ; ATA/320/2009 précité et jurisprudence antérieure citée).

6) a. En 2002, l'AFC-CH a édicté la circulaire n° 1 du 3 octobre 2002 relative aux indemnités de départ et aux montants de capitaux de l'employeur. À teneur de celle-ci, des indemnités versées à un employé par son employeur qui n'ont pas un caractère de prévoyance, sont imposables à titre de revenu au sens de l'article

E. 17

LIFD. Tel est le cas des indemnités de licenciement, des primes de risque versées pour assurer la sécurité personnelle ou l'avenir professionnel de la personne licenciée, voire des primes de fidélité (ch. 3.5).

b. Déjà sous l'égide de l'ancien art. 17 aLIPP-V, l'AFC-GE a adopté la lettre- information n° 5 du 22 novembre 2000 concernant l'imposition des prestations en capital versées à l'employé par l'employeur à la fin des rapports de service. À teneur de celle-ci, qui est toujours en vigueur et s'applique donc à l'art. 43 LIPP, si la prestation en capital doit être assimilée à un simple complément de salaire, elle ne fera pas l'objet d'une conversion, mais sera additionnée aux autres revenus imposables, tant pour déterminer l'assiette fiscale, que le taux d'imposition. Cela est typiquement le cas lorsque cette prestation est inférieure au montant d'un salaire annuel. Pour déterminer si la prestation en capital doit être assimilée à un complément de salaire, il conviendra cependant d'analyser les circonstances objectives de la situation. Au rang de celles-ci figure le motif du versement de la prestation en capital. Elle peut être « orientée passé », représentant une récompense pour les services rendus ou être réellement destinée à remplacer des prestations périodiques futures. Dans le premier cas, elle ne bénéficiera pas de la conversion. L'âge du bénéficiaire de la prestation en capital est également une condition objective supplémentaire. Plus l'employé sera près de l'âge de la retraite, plus l'orientation future de la prestation semblera objectivement fondée. L'interprétation selon la réalité économique reste cependant réservée.

- 9/12 - A/1350/2014

c. La même année, la conférence suisse des impôts (ci-après : CSI) a édicté la recommandation 4c/11 (publiée in Prévoyance et impôts, CSI, 2002) « relative à l'application du taux périodisé aux indemnités de départ versées par l'employeur » qui confirme la volonté des autorités fiscales de traiter fiscalement la question des indemnités de départ dans le sens donné par la jurisprudence fédérale précitée. Selon la CSI, le bénéficiaire de l'indemnité unique de départ doit être âgé de 55 ans, de sorte que celle-ci puisse être considérée comme servant de sommes transitoires et de « pont AVS » entre le moment de la résiliation du rapport de travail et l'âge réglementaire de la retraite du 2^e pilier. Elle doit être supérieure au revenu annuel de l'activité lucrative réalisé par l'employé licencié. Le taux périodisé ne peut être appliqué que lorsque le contribuable n'exerce pas de nouvelle activité lucrative, ou lorsqu'il réalise un revenu découlant d'une nouvelle activité lucrative dépendante ou indépendante notablement moins élevé que celui obtenu avant la résiliation des rapports de travail, ou encore lorsqu'il obtient un revenu de substitution en cas d'incapacité durable. En effet, dans ces cas il n'est plus capable de supporter la progressivité du taux. En revanche, le taux périodisé n'est pas applicable lorsque le contribuable reste dans le circuit professionnel, étant apte au placement, même s'il bénéficie de prestations de chômage.

d. Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi, ou quant à la mise en pratique de celles-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478 ; ATA/12/2012 du 10 janvier 2012 consid. 3 ; ATA/839/2003 du 18 novembre 2003 consid. 3c). En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 p. 315 ; 121 II 473 consid. 2b p. 478 ; 117 Ib 225 consid. 4b p. 231).

7)

Il s'agit d'examiner si, en l'espèce, le montant querellé, soit CHF 113'586.-, reçu par le contribuable à la suite de son licenciement, peut être assimilé à un complément à la prévoyance professionnelle du contribuable, afin de déterminer si les recourants peuvent bénéficier de la conversion prévue aux art. 37 LIFD et 43 LIPP.

En l'occurrence, le montant en capital a été reçu par un contribuable âgé de 47 ans lorsqu'il a reçu son congé. Ledit montant soit CHF 113'586.- était inférieur au salaire annuel brut perçu par ce dernier, soit CHF 172'118.-. Même si le contribuable s'est trouvé au chômage suite à son licenciement, rien n'indique que cette situation, vu son âge, soit définitive et qu'il ne soit pas apte au placement. À teneur de la lettre de licenciement, le recourant a reçu ce montant correspondant à

- 10/12 - A/1350/2014 son salaire brut pour trente-huit semaines de travail, au titre de son ancienneté au sein de l'entreprise et de sa contribution à celle-ci. Il s'agit indubitablement d'un versement de l'employeur effectué en fonction des rapports de travail passés mais non pas pour remplacer des prestations périodiques qu'il devrait à son employé, notamment pour couvrir une lacune en matière de prévoyance professionnelle. Sur ce dernier point, le courrier produit par le recourant, émanant de sa caisse de prévoyance, ne vient aucunement établir que le montant en capital reçu est destiné à combler un défaut de cotisations que

celui-ci aurait dû verser, mais vise à informer ce dernier de sa situation en matière de prévoyance professionnelle, à la date du licenciement.

Tant en matière d'IFD que d'ICC, l'AFC était en droit d'imposer au titre de revenu et au taux ordinaire, la somme reçue par le recourant en capital à la date de son licenciement. Le jugement du TAPI du 13 octobre 2014 ne peut qu'être confirmé, sans qu'il y ait lieu d'examiner quel serait le taux de conversion à utiliser si les art. 37 LIFD et 43 LIPP avaient trouvé application. 8) Les recourants se plaignent d'avoir fait l'objet de la part de l'AFC d'un traitement fiscal inégal, proscrit par l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), par rapport à celui que celle-ci aurait réservé à deux autres contribuables dont ils citent les références fiscales. Ils prétendent que ces derniers, d'un âge inférieur à 55 ans, auraient obtenu d'être mis au bénéfice de la conversion pour des montants perçus en capital à l'issue de rapports de travail, mais sans donner d'autres détails sur leur situation.

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par la généralité et l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. D'après les principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes ayant des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 118 Ia 3; cf. D. YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, rapports et communications à la Société suisse des juristes, Fasc. 2, 1992, p. 157).

Selon la jurisprudence, un justiciable ne saurait en principe se prétendre victime d'une inégalité de traitement au sens de l'art. 8 al. 1 Cst. lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors même que dans d'autres cas semblables, elle aurait reçu une fausse application ou n'aurait pas été appliquée du tout (ATF 115 Ia 83 ; 113 Ib 313 ; 113 Ia 456 ; 112 Ib 387 et jurisprudences citées ; Revue fiscale 1987 p. 91; ATA M.-M. du 5 juin 1991 ; W.-S du 24 janvier 1990 ; T. du 13 avril 1988 ; E. du 23 mars 1988 ; B. du 24 juin 1987 ; A. AUER, - 11/12 - A/1350/2014 L'égalité dans l'illégalité, ZBl. 1978, pp. 281 ss, 290 ss ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 202 n. 598).

En l'espèce, aucune violation du principe constitutionnel précité ne peut être retenue. D'une part, les cas cités sont anciens, puisqu'ils se rapportent à des taxations concernant l'exercice 2001. D'autre part, et surtout, le critère de l'âge n'étant pas le seul à devoir être pris en considération pour déterminer si l'on se trouve dans une situation visée par les art. 37 LIFD ou 43 LIPP, il est possible qu'un tel traitement ait été justifié par la prise en considération d'autres motifs rappelés dans les directives formalisant la pratique fiscale. Quoiqu'il en soit, le fait que, dans certains cas isolés, l'administration n'aurait pas suivi ses propres instructions, ne permettrait pas de retenir une violation du principe de l'égalité de traitement, dès lors qu'il est établi que les taxations litigieuses ont été établies conformément à la loi et que l'autorité fiscale n'entend pas y déroger (ATF 136 I 65 consid. 5.6 ; 127 I 1 consid. 3a et jurisprudence citée; Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 202 n. 599). 9)

Le recours sera rejeté. Au vu de cette issue, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA).

Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.