

GE_GERICHTE JTAPI/148/2022 vom 21. Februar 2022

GE Cour de justice, 2022-02-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_148_2022

FR: GE_GERICHTE JTAPI/148/2022 du 21 février 2022

IT: GE_GERICHTE JTAPI/148/2022 del 21 febbraio 2022

Erwägungen

E. 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).

- 8/14 - A/2020/2021

E. 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.

E. 3

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

E. 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 influencer 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).

E. 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.

E. 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.

E. 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).

E. 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

- 9/14 - A/2020/2021 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).

E. 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.

E. 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.

E. 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 attentes

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).

E. 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 :

- 10/14 - A/2020/2021 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).

E. 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).

E. 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).

E. 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).

E. 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

- 11/14 - A/2020/2021 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).

E. 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_____.

E. 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, »...)

- 12/14 - A/2020/2021

E. 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.

E. 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.

E. 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.

E. 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.

E. 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.

- 13/14 - A/2020/2021

E. 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.

E. 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.

E. 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.

E. 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.

E. 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.

E. 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.

E. 30

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

E. 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.

E. 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).

- 14/14 - A/2020/2021

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