

GE_GERICHTE JTAPI/791/2024 vom 19. August 2024

GE Cour de justice, 2024-08-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_791_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/791/2024 du 19 août 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/791/2024 del 19 agosto 2024

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

- 4/8 - A/4192/2023 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

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

La recourante demande que l'indemnité de licenciement (CHF 127'980.-) soit imposée séparément, à un taux réduit et que l'indemnité de départ (CHF 38'687.-), ainsi que le bonus (CHF 46'667.-) soient taxés au taux de la rente.

E. 4

À teneur de l'art. 38 al. 1 et 2 LIFD, les prestations en capital selon l'art. 22, ainsi que les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé sont imposées séparément. Elles sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier. L'impôt est calculé sur la base de taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l'art. 36 al. 1, 2 et 2bis, 1ère phr. LIFD. À cette disposition correspond l'art. 45 al. 1 et 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

E. 5

Selon la jurisprudence (ATF 145 II 2 consid. 4.1 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_237/2023 du 5 mars 2024 consid. 4.1 et 4.2), en règle générale, les indemnités de départ sont imposables au taux plein avec les autres revenus du contribuable. Selon l'art. 17 al. 2 LIFD, pour bénéficier de l'imposition privilégiée, les versements de capitaux alloués par l'employeur doivent être analogues aux versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante. La loi ne définit pas précisément ce que recouvre l'analogie avec les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance. Il s'avère cependant qu'en établissant, à l'art. 17 al. 2 LIFD, une imposition séparée à taux réduit, le législateur a voulu casser la progressivité du taux et privilégier la prévoyance pour des raisons sociales (Message du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 186). On peut ainsi inférer du texte et du but visé par le législateur la volonté de limiter le privilège fiscal aux indemnités versées par l'employeur qui ont un lien étroit avec

la prévoyance professionnelle. Les versements de capitaux analogues mentionnés à l'art. 17 al. 2 LIFD doivent, pour bénéficier de l'imposition privilégiée, revêtir un caractère de prévoyance prépondérant. Il en va en particulier ainsi des indemnités de départ versées par l'employeur, lesquelles doivent donc, pour bénéficier de l'imposition privilégiée prévue à l'art. 38 LIFD, avoir un lien étroit avec la prévoyance professionnelle, un tel lien s'examinant à l'aune des circonstances entourant les versements concernés. L'administration fédérale des contributions a édicté, le 3 octobre 2002, la circulaire n° 1 sur les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur (ci- après: la circulaire n° 1 in Archives 71 p. 541 ss). Selon cette circulaire, 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

- 5/8 - A/4192/2023 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 (ch. 3.2 de la Circulaire n° 1) : le contribuable quitte l'entreprise après avoir atteint l'âge de 55 ans (let. a), son activité lucrative (principale) est définitivement abandonnée ou doit l'être (let. b) et une lacune dans sa prévoyance découle du départ de l'entreprise et de son institution de prévoyance (let. c). La circulaire n° 1 ne constitue cependant qu'une directive administrative, sans force de loi, ne liant ni les administrés, ni les tribunaux ni même l'administration ; elle ne saurait ainsi être appliquée à la lettre et ne dispense pas les autorités de tenir compte des circonstances du cas d'espèce.

E. 6

En l'espèce il résulte du plan social volontaire du 12 décembre 2017, que D_____ a décidé de mettre fin aux activités de C_____ Ltd. Ledit plan prévoit, à certaines conditions, le versement d'une indemnité de départ (severance payment) calculée en fonction de l'ancienneté et de l'âge, ainsi que d'une prime de maintien en fonction (retention payment) que l'employeur pouvait verser aux collaborateurs, ceux-ci n'y ayant toutefois pas droit. Selon l'addendum au contrat de travail de l'intéressée, du 13 décembre 2017 (clause II) et la lettre de licenciement du 19 décembre 2019 (p. 1), l'indemnité de départ se monte à CHF 166'667.-. Cette indemnité a aussi pour but de couvrir un éventuel déficit du fonds de pension résultant de la résiliation du contrat de travail. Elle est payable à la fin des rapports de travail. La recourante recevrait, pour le cas où elle demeurerait employée jusqu'à une certaine date, une prime de maintien en fonction (clause I de l'addendum et lettre de licenciement, p. 1) s'élevant à CHF 66'667.-, dont CHF 20'000.- ont déjà été versés en janvier 2019. En cas de violation de ses obligations par la recourante, l'indemnité de départ et la prime de maintien en fonction ne sont pas dues (lettre de licenciement, p. 2).

E. 7

Il ressort du certificat de salaire 2020 de la contribuable qu'elle a perçu une indemnité de licenciement (CHF 127'980.-), ainsi qu'une indemnité de départ (CHF 38'687.-), soit au total CHF 166'667.-. Conformément à ce qui avait été convenu avec son employeur, cette somme lui a été versée à la fin des rapports de travail, soit à la fin du mois de décembre 2020. Étant donné qu'elle est née le _____ 1956, elle était âgée de 64 ans révolus à cette date. De la sorte elle avait alors atteint l'âge de la retraite. Partant, ce montant ne peut plus servir à combler une éventuelle lacune dans sa prévoyance. Au demeurant, l'existence d'une telle lacune n'est pas démontrée. En particulier, alors que l'AFC-GE lui a demandé,

le 17 octobre 2023, de produire une attestation de sa caisse de prévoyance, les attestations de F_____ remises par l'intéressée ne font pas état d'une telle lacune. Il s'ensuit que c'est à juste titre que le montant de CHF 166'667.- a été imposé en plein.

- 6/8 - A/4192/2023

E. 8

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 (art. 37 LIFD et 43 LIPP).

E. 9

Selon le Tribunal fédéral (ATF 145 II 2 consid. 5.1), lorsque le versement en capital remplace des prestations périodiques, sans revêtir un caractère prépondérant de prévoyance, il doit être soumis au taux particulier prévu par l'art. 37 LIFD, c'est-à-dire au taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de la prestation unique. La loi instaure un système spécial dit « du taux de la rente » pour des versements qui sont effectués en une seule fois, mais qui sont destinés à éteindre une créance relative à des prestations périodiques, le versement devant remplacer une prestation due à l'origine sous une autre forme. S'agissant d'un versement en capital opéré en contrepartie de prestations qui auraient dû être fournies par le passé, un tel système ne s'applique que si, de par leur nature, les prestations en cause auraient normalement dû être versées périodiquement, mais qu'un tel paiement n'a pas eu lieu indépendamment de la volonté du bénéficiaire consiste en effet à éviter que la charge fiscale afférente aux indemnités en capital ne soit supérieure à celle affectant les indemnités qui n'ont pas été régulièrement versées au contribuable sans que ce dernier n'ait eu d'influence sur ces retards. Les versements de capitaux sont des entrées uniques de capital destinées à éteindre un droit à des prestations périodiques. Les actions et options de collaborateurs, ainsi que les bonus, ne sont pas imposés selon l'art. 37 LIFD. Même si ces prestations sont versées régulièrement seulement après une année d'activité professionnelle auprès du même employeur, il leur manque le caractère de revenus remplaçant des prestations périodiques (Felix RICHNER, Walter FREI, Stefan KAUFMANN, Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DBG, 4^{ème} édition, 2023, art. 37, § 8 et 20, p. 785 et 788 et les réf.).

E. 10

En l'espèce, la prime de maintien en fonction, de CHF 46'667.-, a été versée à la recourante parce qu'elle a accepté de continuer à travailler pour son employeur jusqu'en 2020. Ainsi qu'il découle de la lettre de licenciement, l'intéressée ne disposait pas d'un droit au versement de cette prime, qualifiée de bonus dans son certificat de salaire. De par sa nature, elle ne revêt aucun caractère périodique. D'ailleurs, elle y a été mentionnée dans la catégorie des prestations non périodiques du certificat de salaire de l'intéressée. En conséquence, elle ne peut être imposée au taux de la rente. C'est à juste titre que l'autorité intimée l'a taxée en plein.

E. 11

Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté.

E. 12

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

- 7/8 - A/4192/2023 solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 8/8 - A/4192/2023

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