

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1592/2008-ICC

ATA/635/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 14 septembre 2010

en section

dans la cause

Monsieur C _____

représenté par Me Mauro Poggia, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 12 avril 2010 (DCCR/518/2010)

EN FAIT

1. Monsieur C_____ est contribuable à Genève.
2. En règlement d'un accident de la circulation dont il a été victime le 1^{er} novembre 2000, Winterthur Assurances lui a versé le 7 décembre 2006 des indemnités journalières en application de l'assurance-accidents obligatoire et de l'assurance complémentaire. Pour la première, M. C_____ a reçu des indemnités journalières d'un montant de CHF 225,96 pour la période courant du 1^{er} novembre 2004 au 31 décembre 2006, soit au total CHF 178'735.-, sous déduction d'un acompte de CHF 50'000.-, ainsi que de l'impôt à la source par CHF 10'009,15. Concernant l'assurance complémentaire, Winterthur Assurances a versé à M. C_____ des indemnités journalières d'un montant de CHF 28.- et CHF 25.-, soit au total CHF 22'346.- dont à déduire CHF 1'787,70 d'impôts à la source.
3. Dans sa déclaration fiscale 2006, M. C_____ a émis les observations suivantes : il fallait tenir du fait qu'il avait été victime d'un accident en 2000 et qu'après de longues procédures, il avait finalement obtenu des indemnités journalières en décembre 2006 couvrant la période de novembre 2004 à décembre 2006. Ainsi, les décomptes d'assurance annexés étaient à répartir sur plusieurs années et avaient été taxés de l'impôt à la source. Par conséquent, il convenait de déduire l'impôt déjà imputé.
4. Le 9 janvier 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à M. C_____ un bordereau pour l'impôt fédéral direct 2006 (IFD 2006) ainsi qu'un bordereau pour l'impôt cantonal 2006 (ICC 2006).

Elle a retenu à titre de perte de salaire les sommes de CHF 178'735.- au taux de CHF 82'476.- d'une part et de CHF 22'346.- au taux de CHF 10'311.- d'autre part.
5. M. C_____ a formé réclamation à l'encontre des bordereaux susmentionnés le 7 février 2008.

Les sommes reçues concernaient plusieurs exercices. Néanmoins, l'AFC-GE n'avait pas procédé à un rappel d'impôts au sens des art. 59 ss de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), mais avait imposé la totalité des sommes pour l'exercice 2006, tout en appliquant un taux réduit correspondant au revenu d'une seule année. Cette situation n'était pas acceptable, car elle constituait une inégalité de traitement par rapport à la situation qui aurait été la sienne si les indemnités journalières lui avaient été versées correctement en 2004, 2005 et 2006. Si tel avait été le cas, les revenus des années correspondantes

n'auraient tout simplement pas été imposés, compte tenu des déductions qu'il pouvait obtenir pour lui-même et sa famille.

Il conclut à l'annulation des bordereaux ICC 2006 et IFD 2006 et à ce que les revenus correspondants soient ajoutés aux années 2004, 2005, 2006, seule l'indemnité journalière 2006 devant entrer dans la taxation fiscale 2006.

6. Le 10 avril 2008, l'AFC-GE a rejeté la réclamation par deux décisions distinctes concernant d'une part l'ICC 2006 et d'autre part l'IFD 2006.

Aussi bien sur le plan cantonal que fédéral, le nouveau système d'imposition annuelle prévoyait que le revenu imposable se déterminait d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LICD (sic) et art. 210 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

7. Par acte du 5 mai 2008, M. C _____ a recouru contre les décisions précitées auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct d'une part et auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux, d'autre part.

Il a repris sa précédente argumentation à laquelle il a ajouté que le système d'imposition annuelle prévu par l'AFC-GE procédait d'une application totalement arbitraire de la loi et était contraire au principe de l'égalité de traitement.

Il conclut à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelle taxation.

8. Par décision du 12 avril 2010, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), ayant remplacé dès le 1^{er} janvier 2009 les commissions de recours susmentionnées, a rejeté le recours.

La taxation de M. C _____ était conforme à la nouvelle pratique résultant de l'arrêt du Tribunal fédéral du 5 octobre 2000 in RDAF 2002 II p. 1 ss dans lequel la Haute Cour avait considéré que l'art. 37 LIFD s'appliquait non seulement au versement sous forme de capital de prestations pour des périodes futures, mais aussi de prestations périodiques passées. Cette jurisprudence avait été confirmée le 4 juillet 2006 (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.118/2006 in Revue fiscale 2006, p. 784). Cette nouvelle jurisprudence avait reçu l'approbation de la doctrine. Elle s'appliquait également à l'impôt cantonal, l'art. 17 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 (aLIPP-V - D 3 16) ayant une teneur identique à celle de l'art. 37 LIFD.

S'agissant du grief de violation du principe de l'égalité de traitement, M. C_____ n'apportait pas le moindre élément de preuve à cet égard, et en particulier, il n'alléguait pas quels avaient été les revenus et taxations des années précédentes qui, d'après lui, auraient dû être complétés par la rente qui lui avait été allouée avec effet rétroactif.

9. M. C_____ a saisi le Tribunal administratif d'un recours la décision précitée par acte du 25 mai 2010.

Il a persisté dans sa précédente argumentation.

Il a discuté le changement de pratique fondé sur l'arrêt du 5 octobre 2000 du Tribunal fédéral. Cette jurisprudence avait été rendue dans une autre perspective qui était celle de savoir, non pas si le contribuable pouvait bénéficier d'une révision de sa taxation antérieure, mais s'il pouvait prétendre à une imposition privilégiée au taux de la rente. Le Tribunal fédéral n'avait pas indiqué qu'une révision des taxations antérieures n'était pas admissible si cette situation était plus favorable pour le contribuable. L'interprétation qui était faite de cette jurisprudence allait au-delà des intentions du Tribunal fédéral.

Il conclut à l'annulation de la décision querellée et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle procède à une nouvelle taxation au titre de l'ICC et l'IFD pour les années 2004, 2005 et 2006.

10. Le 10 juin 2010, la commission a déposé son dossier sans observations.
11. Dans sa réponse du 13 juillet 2010, l'AFC-GE s'est opposée au recours. Les indemnités journalières octroyées au recourant l'avaient été par décisions du 7 décembre 2006. Il convenait de les imposer l'année où les décisions avaient été rendues, quand bien même celles-ci concernaient aussi des prestations dues pour des périodes antérieures, en appliquant toutefois le taux correspondant à une prestation annuelle. Pour le surplus, la solution préconisée par le recourant était clairement contraire aux dispositions fiscales actuellement en vigueur ainsi qu'à la jurisprudence et doctrine en la matière, approche confirmée récemment par le Tribunal administratif (ATA/377/2010 du 1^{er} juin 2010).

Quant au principe de l'égalité de traitement, M. C_____ se trouvait précisément dans une situation différente de celle d'un contribuable qui aurait déjà obtenu un droit ferme à obtenir les mêmes prestations d'assurance au cours des années 2004 et 2005. Ce grief n'était pas fondé.

12. Dûment invitée les 27 mai et 21 juillet 2010 à présenter ses observations, l'AFC-CH y a renoncé.
13. Sur quoi, la cause a été 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. Selon l'art. 16 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (al. 1).

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/545/2006 du 10 octobre 2006 et les références citées).

Il résulte de ce qui précède que le droit positif suisse a généralement adopté la théorie de l'accroissement de la fortune nette, c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu, défini comme l'ensemble des biens économiques qui entrent dans le patrimoine d'un contribuable pendant une période donnée et dont il peut disposer pour satisfaire ses besoins, sans diminuer le patrimoine qu'il avait au début de la période (RDAF 1993 p. 28 ; J.-M. RIVIER, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1990, p. 44, n° 9.4.2).

3. D'une manière générale, est imposable tout revenu acquis en lieu et place d'une activité lucrative (art. 23 let. a LIFD).
4. Lorsque le capital versé remplace 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 d'une prestation unique (art. 37 LIFD).

De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral considère que l'art. 37 LIFD s'applique notamment dans l'hypothèse d'un versement unique remplaçant des prestations périodiques échues dans le passé 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 (Revue fiscale 2006, p. 784 ; RDAF 2002 II 1 ss ; ATA/377/2010 du 1^{er} juin 2010).

5. En l'espèce, le recourant a reçu au début de l'année 2007, sur la base des décisions du 7 décembre 2006, les montants nets de CHF 118'725,85 au titre d'indemnités journalières LAA et CHF 20'558,30 au titre d'indemnités journalières, assurance complémentaire. Il n'est pas contesté qu'il s'agit de versements rétroactifs d'indemnités journalières dues depuis 2004, sous déduction de l'acompte de CHF 50'000.- déjà versé et de l'impôt à la source prélevé

antérieurement. Ces montants sont donc imposables selon les modalités prévues à l'art. 37 LIFD, conformément à la jurisprudence susmentionnée, aussi bien sur le plan fédéral que cantonal, correctement appliqué à cet égard par la commission.

En revanche, c'est à tort que les instances inférieures ont pris en considération le montant brut, soit CHF 178'735.- pour les indemnités journalières LAA et CHF 22'346.- pour les indemnités journalières complémentaires, en omettant de ce fait de tenir compte de l'acompte de CHF 50'000.- et des montants prélevés au titre d'impôts à la source (CHF 10'009,15 pour les prestations LAA et CHF 1'787,70 sur les prestations de l'assurance complémentaire).

Sur ce point, il s'impose d'admettre partiellement le recours.

6. En tant qu'il concerne l'ICC 2006, le litige est soumis aux dispositions des lois sur l'imposition des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II), sur l'imposition des personnes physiques, Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP IV), 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) ainsi que du règlement d'application 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 19 décembre 2001 (aRIPP-V) qui ont été remplacés le 1^{er} janvier 2010 par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
7. Aux termes de l'art. 64 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (al. 1).
8. Domicilié à Genève, le recourant est assujéti aux impôts dans ce canton (art. 2 aLIPP-II).
9. Selon l'art. 9 let. b aLIPP-IV, sont imposables les sommes uniques ou périodiques obtenues ensuite de décès, de dommages corporels ou d'atteinte durable dans la santé.
10. L'art. 17 aLIPP-V ayant une teneur identique à celle de l'art. 37 LIFD, le raisonnement précédemment tenu dans le cadre de l'IFD s'impose également pour l'ICC.
11. Pour le surplus, le montant retenu pour le taux n'est pas discuté et est conforme au droit.
12. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle taxation dans le sens des considérants. Un

émolument de CHF 250.- sera mis à la charge du recourant qui succombe et un émolument de même montant sera mis à celle de l'AFC-GE. En revanche, aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC-CH qui n'a pas pris de conclusions. Le recourant obtenant partiellement gain de cause, une indemnité de procédure de CHF 750.- lui sera allouée, à charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 mai 2010 par Monsieur C_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 12 avril 2010 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

confirme la décision du 12 avril 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative sur le principe de l'imposition des prestations d'assurance versées à Monsieur C_____ sur la base de la décision du 7 décembre 2006 pour l'exercice fiscal 2006 ;

annule la décision attaquée et les bordereaux ICC et IFD 2006 du 9 janvier 2008 en tant qu'ils déterminent le revenu imposable sans tenir compte des acomptes versés antérieurement à l'exercice fiscal 2006 ;

renvoie le dossier à l'AFC-GE pour le calcul de l'impôt dû ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 250.- ;

met à la charge de l'AFC-GE un émolument de CHF 250.- ;

alloue au recourant une indemnité de CHF 750.- à charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss 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'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Mauro Poggia, avocat du recourant, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Junod et M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :