

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/619/2012-ICCIFD

ATA/232/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 avril 2014

1^{ère} section

dans la cause

Madame X_____ et Monsieur X_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 avril 2013 (JTAPI/430/2013)**

EN FAIT

- 1) Madame X_____, née le _____ 1966 et Monsieur X_____, né le _____ 1963 (ci-après : les époux X_____), aujourd'hui divorcés, sont contribuables à Genève.
- 2) Dans leur déclaration fiscale 2009, remise à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), les époux X_____ ont mentionné dans la colonne « renseignements », sous rubrique « 98.70 – versements à titre de réparation du tort moral » un montant de CHF 100'000.-.

En annexe, ils ont produit un certificat de salaire émanant de Y_____ SA (ci-après : la banque), employeur de M. X_____ jusqu'au début de l'année 2009, indiquant un salaire brut total de CHF 147'455.-, se décomposant en CHF 46'373.- de salaire (période janvier – février 2009), CHF 100'482.- d'indemnités diverses et de prime de départ, et CHF 600.- d'indemnité maladie.

Ils ont également produit deux courriers de la direction des ressources humaines de la banque à M. X_____, datés respectivement des 7 et 20 janvier 2009. Selon le premier, un terme était mis à son contrat de travail avec effet au 31 mars 2009, date représentant la fin du délai de préavis de deux mois. Compte tenu de sa situation, la banque lui verserait une indemnité de départ de CHF 75'000.- bruts, à bien plaisir et pour solde de tout compte, qui serait versée avec son dernier salaire, sous déduction des charges sociales et fiscales applicables. Selon le second courrier, en réponse à sa demande, et en complément du courrier précédent, la banque lui accordait, à bien plaisir, une indemnité supplémentaire de CHF 25'000.- bruts qui lui serait versée, pour solde de tout compte, avec son dernier salaire, sous déduction des charges sociales et fiscales applicables.

- 3) Par deux décisions datées du 5 décembre 2011, l'AFC-GE a taxé les époux X_____ en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et en matière d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour l'exercice 2009.

Le revenu brut déclaré était augmenté de CHF 100'000.-, avec la mention suivante sur la feuille « éléments retenus par l'administration » : « 11.70 – prestations en capital : conformément aux éléments en notre possession, nous avons imposé les indemnités de départ sous le point 11.70 et non pas sous le point 98.70 "tort morale" (sic) ».

- 4) Le 16 décembre 2011, M. X_____ a adressé une réclamation à l'AFC-GE.

Le 7 janvier 2009, suite à la crise financière de 2008, son employeur l'avait brutalement licencié. Il avait dû quitter l'entreprise sur-le-champ, sans préavis ni

faute de sa part, pour cause de restructuration, la banque gardant néanmoins l'important portefeuille de clients qu'il avait apporté – une procédure judiciaire était toujours en cours à ce sujet.

Une indemnité de départ lui avait été initialement versée qui avait été ensuite augmentée à CHF 100'000.- suite à une plainte qu'il avait formulée auprès de la direction générale. Cette indemnité était une compensation partielle pour le préjudice et les conséquences que ce licenciement avait provoqués, notamment dépression et perte de son fonds de commerce clients. Cette somme devait dès lors être considérée comme indemnité pour préjudice et tort moral et ne pas être imposable.

- 5) Par deux décisions sur réclamation du 30 janvier 2012, l'AFC-GE a maintenu les taxations litigieuses.

La prime de départ de CHF 100'000.- perçue en 2009 auprès de la banque était assimilable à un complément de salaire, et elle était additionnée aux autres revenus imposables perçus en 2009.

En effet, cette prestation était imposée en plein pour les raisons suivantes : elle était inférieure au montant d'un salaire annuel et correspondait à trois salaires mensuels ; son âge au moment de la perception de l'indemnité était de 46 ans ; il avait repris une activité lucrative directement après la fin des rapports de service.

- 6) Par acte du 14 février 2012, M. X_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions précitées, concluant à leur annulation et au traitement de l'indemnité de départ comme un versement à titre de réparation du tort moral, psychologique et physique et donc exonéré de l'impôt sur le revenu.

Il a notamment joint à son recours un jugement de la juridiction des prud'hommes du 21 décembre 2011 dans la cause C/30'448/2010 l'opposant à la banque au sujet de ses gratifications 2005 à 2008 et de son certificat de travail. Il avait été débouté de toutes ses conclusions mais un appel était pendant auprès de la chambre des prud'hommes de la Cour de justice.

- 7) Par jugement du 8 avril 2013, le TAPI a rejeté le recours.

M. X_____ n'avait pas démontré à satisfaction de droit le caractère de tort moral des montants perçus. En effet, la lettre de résiliation du 7 janvier 2009 montrait que l'employeur avait mis un terme aux rapports de travail de manière ordinaire en respectant le préavis de deux mois pour la fin d'un mois calculé à compter du 31 janvier 2009, soit avec effet au 31 mars 2009. L'employeur a précisé dans ce même document que l'indemnité de départ de CHF 75'000.- était versée « à bien plaie et pour solde de tout compte [...] sous déduction des charges sociales et fiscales applicables ». Il en allait de même de l'indemnité

supplémentaire de CHF 25'000.-, accordée par lettre du 20 janvier 2009. Ces lettres, pas plus que le jugement du Tribunal des prud'hommes du 21 décembre 2011, ne faisaient état de sommes reçues en réparation d'un tort moral, mais à titre d'indemnité de départ. Le fait que des charges sociales aient été prélevées sur cette somme tendait à le confirmer.

Au surplus, le recourant ne prouvait ni même n'alléguait, que les CHF 100'000.- reçus constituaient un capital visant à remplacer des prestations périodiques futures ou à combler un déficit de prévoyance.

- 8) Par acte posté le 8 mai 2013, M. X_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à l'exonération d'impôts sur le revenu de la somme reçue à titre d'indemnité de départ.

Son licenciement lui avait causé un préjudice immatériel en provoquant chagrin, honte et problèmes familiaux. Le paiement de l'indemnité de départ avait donc permis d'atténuer cette souffrance. Il s'agissait donc bien d'une indemnité pour tort moral au sens de l'art. 49 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220).

Le fait que les charges sociales aient été prélevées ne prouvait pas qu'il n'ait pas subi de tort moral. Dans son cas, les deux membres de la direction générale avaient bien considéré cette somme comme une compensation pour la souffrance infligée de par son licenciement. Taxer cette somme reviendrait à considérer qu'il n'avait subi aucun tort.

- 9) Le 31 mai 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Celui-ci n'apportait aucun élément nouveau, et il convenait de se rapporter à l'argumentation développée par le TAPI.
- 10) Le 25 juin 2013, le juge délégué a accordé aux parties un délai au 26 juillet 2013 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 11) Aucune des parties ne s'est manifestée depuis lors.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 2) S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 et les arrêts cités ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1^{er} mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

En l'espèce, l'IFD 2009 est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Quant à l'ICC 2009, il est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en cinq parties et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Il y a en particulier lieu de mentionner la quatrième partie de cette loi, à savoir la loi sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (ci-après : aLIPP-IV). En vigueur depuis le 1^{er} janvier 1993, la LHID est devenue obligatoire pour les cantons au 1^{er} janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID). S'agissant des règles de procédure, elles sont soumises à la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002.

- 3) Le litige porte sur l'éventuelle exonération de la somme de CHF 100'000.- versée par la banque à M. X_____ lors de la résiliation de leur rapport de travail. Cette exonération dépend de la question de savoir s'il s'agit d'un versement à titre de réparation du tort moral.

a. En droit fiscal, le principe consiste à soumettre à l'impôt sur le revenu tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, provenant d'une activité lucrative, que celle-ci soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales (art. 16 al. 1 et art. 17 al. 1 LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 1 et art. 2 aLIPP-IV). Sont en particulier imposables les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité (art. 23 let. c LIFD ; art. 9 let. c aLIPP-IV).

L'art. 16 LIFD, de même que l'art. 1 aLIPP-IV, est une clause générale déclarant imposable tout revenu. Elle est complétée par une liste exemplative de différents types d'éléments de revenu (Yves NOËL, in Danielle YERSIN/ Yves NOËL [éd.], Commentaire romand – loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 19 ad art. 16 LIFD). L'art. 17 LIFD, tout comme l'art. 2 aLIPP-IV, matérialise, de manière non exhaustive, le principe de l'imposition générale du revenu en ce qui concerne les revenus découlant d'une activité lucrative dépendante. Entrent dans cette catégorie, toutes les prestations versées au contribuable en relation avec son rapport de travail, telles qu'une rémunération prévue par le contrat de travail ou la loi et les prestations versées à bien plaisir (Jean-Blaise ECKERT, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 13 ad art. 17 LIFD). Les prestations prévues à l'art. 23 let. c LIFD se caractérisent par le fait qu'elles ne

revêtent pas de caractère de prévoyance. Sont notamment visées par cette disposition l'indemnité de licenciement ainsi que la prime de fidélité pour de longs rapports de service (Yves NOËL, *op. cit.*, n. 23 ad art. 23 LIFD).

Toutes les formes de revenu sont en principe imposables, sous réserve des exceptions et exonérations prévues par la loi (ATF 125 II 113 consid. 4a ; ATF 117 Ib 1 consid. 2b ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_903/2012 du 12 février 2013 consid. 4.1 et 2C_673/2010 du 9 mars 2011 consid. 3.1).

b. Les art. 24 LIFD, 7 al. 4 LHID et 10 aLIPP-IV prévoient, de manière exhaustive, les cas d'exonération de l'impôt sur le revenu (Yves NOËL, *op. cit.*, n. 1 et 2 ad art. 24 LIFD). En font notamment partie les versements à titre de réparation du tort moral (art. 24 let. g LIFD ; art. 7 al. 4 let. i LHID ; art. 10 let. g aLIPP-IV). Il s'agit de versements destinés à réparer l'atteinte aux droits de la personnalité, comme par exemple les indemnités de l'employeur versées à la suite d'un congé abusif (art. 336a CO) ou d'un congé injustifié (art. 336c CO ; ATA/672/2013 du 8 octobre 2013 consid. 3b, confirmé par Arrêt du Tribunal fédéral 2C_1064/2013 du 13 février 2014 ; Gladys LAFFELY MAILLARD/Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], *op. cit.*, n. 40 ad art. 24 LIFD). Cette exonération est une consécration légale d'une jurisprudence du Tribunal fédéral rendue sous l'ancien droit (Arrêt du Tribunal fédéral du 20 juillet 1986, publié in RDAF 1989 p. 56). Dans ce cas, il n'était pas contesté que l'intéressée avait reçu une indemnité en réparation du tort moral à la suite de lésions corporelles, fondée sur l'art. 47 CO. Considérant que le but de l'indemnité en réparation du tort moral était de compenser une atteinte immatérielle au moyen d'une réparation matérielle, le Tribunal fédéral a estimé qu'elle ne devait pas être qualifiée de revenu. Son imposition rendrait la compensation visée partiellement caduque et aurait pour conséquence fâcheuse que l'Etat s'enrichirait grâce au malheur de ses citoyens (Arrêt du Tribunal fédéral du 20 juillet 1986 précité, consid. 2d à 2f).

Toute exception à l'impôt général doit en principe être interprétée restrictivement (ATF 137 II 328 consid. 5.1 ; ATF 131 II 1 consid. 3.3 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_903/2012 précité).

c. Selon un principe consacré, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; ATF 121 II 257 consid. 4 c.aa ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 et les références citées).

d. De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation verticale, les principes applicables en matière d'IFD le sont également en droit cantonal. Les développements doctrinaux et jurisprudentiels au sujet de l'art. 24 LIFD sont applicables *mutatis mutandis* à l'art. 10 aLIPP-IV (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_326/2008 du 23 septembre 2008 ; ATA/477/2012 du 31 juillet 2012 et les références citées).

- 4) En l'espèce, malgré la constance des déclarations du contribuable et des tentatives de ce dernier, aucun élément du dossier ne permet d'établir que la somme de CHF 100'000.- avait pour but de réparer le tort moral subi par l'intéressé auprès de son ancien employeur. En effet, le jugement de la juridiction des prud'hommes, qui ne concernait du reste pas le caractère éventuellement abusif ou injustifié du licenciement, ne fait que répéter les termes des courriers initiaux de la banque s'agissant de la qualification de l'indemnité de départ ; et les recourants n'ont fait état d'aucun développement de cette procédure pouvant aller en sens contraire.

La banque n'a quant à elle reconnu ni avoir causé un tort moral à l'intéressé, ni lui avoir versé la somme susmentionnée à titre de réparation du tort moral. Au contraire, elle a prélevé les charges sociales sur ce montant, et l'a inclus dans le certificat de salaire 2009 remis à l'intéressé pour pouvoir remplir sa déclaration fiscale.

Par ailleurs, il ressort des courriers des 7 et 20 janvier 2009 que l'indemnité litigieuse était versée « à bien plaire et pour solde de tout compte », qui plus est avant l'engagement d'une quelconque procédure contentieuse. Aucune autre indication, au sein des documents figurant au dossier, ne permet d'étayer la version de l'intéressé. Au vu de ces circonstances et du caractère exhaustif et restrictif des exonérations prévues dans la loi, on ne peut pas conclure que le versement de la somme de CHF 100'000.- visait à réparer un tort moral subi par le contribuable, quand bien même celui-ci la percevait subjectivement comme telle. N'entrant pas dans la catégorie des exonérations, la somme précitée constitue un revenu imposable résultant des rapports de travail entre l'intéressé et la banque. Par conséquent, le jugement du TAPI, ainsi que les décisions de taxation relatives à l'IFD et à l'ICC 2009, ne peuvent qu'être confirmés.

- 5) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, ceux-ci succombant (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 mai 2013 par Madame X_____ et Monsieur X_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 avril 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.- ;

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

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 ;

communique le présent arrêt à Madame X_____ et à Monsieur X_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :