

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 546/2021

Arrêt du 31 octobre 2022

Ile Cour de droit public

Composition

Mmes et MM. les Juges fédéraux  
Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz, Hänni, Beusch  
et Ryter.  
Greffière : Mme Colella.

Participants à la procédure

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,  
route de Berne 46, 1014 Lausanne Adm cant VD,  
recourante,

contre

A. \_\_\_\_\_,  
représentée par Me Vincent Demierre, avocat,  
intimée.

Objet

Impôt fédéral direct, impôt cantonal et communal de la période fiscale 2017,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, du 4 juin 2021 (FI.2020.0158).

Faits :

A.

A.a. A. \_\_\_\_\_ a été employée par B. \_\_\_\_\_ SA entre 2000 et 2016, avant d'être informée, lors d'un entretien qui s'est tenu le 27 janvier 2016, de son licenciement pour le 30 avril 2016 et de sa libération de son obligation de travailler jusqu'au terme du délai de résiliation. En incapacité de travail totale à compter de cette date jusqu'au 31 décembre 2016 pour des troubles dépressifs nécessitant un traitement psychiatrique et psychothérapeutique, elle a vu le terme de son contrat de travail reporté au 31 mars 2017 (art. 105 al. 2 LTF).

A.b. Le 20 juin 2017, A. \_\_\_\_\_ a ouvert action contre son ancien employeur par le dépôt d'une requête en conciliation auprès du Tribunal de prud'hommes de l'arrondissement de Lausanne. Estimant que les motifs de son licenciement étaient abusifs, elle concluait au paiement d'une indemnité nette de 30'000 fr., avec intérêts à 5% l'an dès le 1er avril 2017, correspondant à un peu moins de cinq mois de salaire pour rester dans le cadre de la compétence du Tribunal de prud'hommes.

Lors de l'audience de conciliation, qui s'est tenue le 15 août 2017, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ SA sont parvenus à l'accord suivant:

” I. B. \_\_\_\_\_ SA s'engage à verser à A. \_\_\_\_\_ un montant de CHF 25'000.- (vingt-cinq mille fran-

cs), non soumis à charges sociales, dans un délai au 31 août 2017, sur le compte de cette dernière [...];

II. Au vu de ce qui précède, les parties se donnent quittance pour solde de tout compte et de toute prétention du chef de leurs relations contractuelles de travail et se déclarent hors de cause et de procès;

III. Chaque partie renonce à ses dépens. ”

Le certificat de salaire 2017, établi le 15 février 2018 par B. \_\_\_\_\_ SA, mentionne le montant faisant l’objet de cette transaction sous la rubrique ”prestations non périodiques” au titre de ”Ind. départ non soumise”.

A.c. Le 4 juillet 2018, A. \_\_\_\_\_ a déposé sa déclaration d’impôt pour la période fiscale 2017. Elle a annoncé un revenu imposable de 54’200 fr. pour l’impôt cantonal et communal (58’100 fr. pour l’impôt fédéral direct).

B.

B.a. Par décision du 27 novembre 2018, l’Office d’impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois (ci-après: l’Office d’impôt) a arrêté le revenu brut imposable de A. \_\_\_\_\_ pour l’impôt cantonal et communal 2017 à 78’500 fr. (82’300 fr. pour l’impôt fédéral direct), y ajoutant l’indemnité de départ de 25’000 fr. reçue cette année-là.

Par lettre du 5 décembre 2018, A. \_\_\_\_\_ a formé une réclamation contre cette décision, en faisant savoir que, selon son certificat de salaire, l’indemnité de départ était ”non soumise”.

B.b. Dans une nouvelle détermination des éléments imposables, datée du 18 janvier 2019, l’Office d’impôt a relevé que, bien que l’indemnité de départ ne soit pas soumise aux déductions sociales, elle était toutefois imposée avec les autres revenus. Cette autorité a cependant corrigé le taux d’imposition dudit revenu, le fixant à la moitié du montant de l’indemnité, soit 12’500 fr.

Le 24 janvier 2019, A. \_\_\_\_\_ a maintenu sa réclamation, précisant que l’indemnité était une indemnité pour tort moral et non une indemnité de départ soumise aux impôts. Elle a réitéré sa position le 18 septembre 2020.

B.c. Par décision sur réclamation du 20 novembre 2020, l’Administration cantonale des impôts (ci-après: l’Administration cantonale) a confirmé la décision de l’Office d’impôt du 27 novembre 2018. En substance, cette autorité a relevé que le texte de la transaction ne permettait pas de retenir que le montant convenu correspondait à une indemnité pour licenciement abusif, de sorte qu’il devait être imposé, au taux plein, à titre d’indemnité obtenue lors de la cessation d’une activité.

Par acte du 22 novembre 2020, A. \_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision.

B.d. Par arrêt du 4 juin 2021, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal) a admis le recours déposé par A. \_\_\_\_\_ le 22 novembre 2020 et a annulé la décision sur réclamation de l’Administration cantonale du 20 novembre 2020. Le Tribunal cantonal a en outre renvoyé la cause à l’Administration cantonale pour nouvelle détermination du revenu imposable pour 2017 - en tenant compte du fait que le montant de 25’000 fr. devait être entièrement exonéré - et nouvelle détermination des montants dus au titre de l’impôt cantonal et communal et de l’impôt fédéral direct.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l’Administration cantonale demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais, d’annuler l’arrêt rendu le 4 juin 2021 par le Tribunal cantonal et de confirmer sa décision sur réclamation du 20 novembre 2020. Subsidiairement, dans le cas où le licenciement abusif serait reconnu, elle conclut à ne pas admettre l’exonération de l’indemnité à titre de tort moral.

A. \_\_\_\_\_ propose le rejet du recours. Le Tribunal cantonal renonce à se déterminer sur le recours et s’en tient à son arrêt. L’Administration fédérale des contributions soutient les conclusions prises par l’Administration cantonale dans son recours.

L’Administration cantonale a répliqué, l’intimée a dupliqué.

Considérant en droit :

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours portés devant lui (ATF 140 IV 57 consid. 2).

1.1. Le recours est dirigé contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF), sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée. Il en découle que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; arrêt 2C 137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 2).

1.2. Le Tribunal cantonal a rendu un seul arrêt valant tant pour l'ICC que pour l'IFD, ce qui est en principe admissible dès lors qu'il ressort clairement dudit arrêt que le litige porte sur les deux catégories d'impôts. Dans ces circonstances, le dépôt d'un seul recours pour l'ICC et l'IFD est également admis (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt 2C 937/2019 du 8 juin 2020 consid. 1.2).

1.3. Le recours est dirigé contre un arrêt par lequel le Tribunal cantonal admet le recours de l'intimée et renvoie l'affaire à l'Administration cantonale pour nouvelle décision. L'arrêt attaqué doit toutefois être assimilé à une décision finale (art. 90 LTF), puisqu'il ne laisse aucune latitude à l'administration, chargée de déterminer le revenu imposable de la contribuable pour la période fiscale 2017 en exonérant le montant de 25'000 fr. (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2; 135 V 141 consid. 1.1).

1.4. Au surplus, le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par l'Administration cantonale, qui a qualité pour recourir en application du droit fédéral (cf. art. 146 LIFD; art. 73 al. 2 LHID et 89 al. 2 let. d LTF), de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID lorsque les dispositions de cette loi ne laissent pas de marge de manoeuvre aux cantons (cf. arrêt 2C 132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 2.1, non publié in ATF 147 II 155). Tel est le cas en l'occurrence s'agissant de l'exonération des versements à titre de réparation du tort moral (cf. art. 7 al. 4 let. i LHID). Le Tribunal fédéral examinera partant librement la cause tant sous l'angle de l'IFD que de l'ICC.

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 137 II 353 consid. 5.1; 133 IV 286 consid. 6.2).

3.

Le présent litige porte sur l'imposition, à titre de revenu en matière d'IFD et d'ICC pour la période 2017, de l'indemnité de 25'000 fr. versée à l'intimée par son ancien employeur à la suite de la transaction passée lors de l'audience de conciliation devant le Tribunal de prud'hommes du 15 août 2017.

3.1. L'arrêt attaqué, interprétant cette transaction, a considéré en substance que l'indemnité litigieuse pouvait être qualifiée d'indemnité pour licenciement abusif prévue à l'art. 336a CO. Dès lors que, selon la doctrine et

la jurisprudence cantonale, une telle indemnité entre dans la catégorie des versements à titre de réparation du tort moral, au sens des art. 24 let. g LIFD et 28 let. h de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI/VD; RS/VD 642.11], les juges précédents ont conclu qu'elle devait être exonérée.

3.2. La recourante conteste tout d'abord la qualification juridique retenue par le Tribunal cantonal de l'indemnité de 25'000 fr. versée à l'intimée. Elle estime que ni l'interprétation de la transaction ni les circonstances d'espèce ne sont propres à prouver que le licenciement était abusif et, partant, que l'indemnité correspondait à une indemnité pour licenciement abusif au sens de l'art. 336a CO. L'examen auquel s'est livré le Tribunal cantonal pour parvenir à cette conclusion procéderait donc d'une interprétation arbitraire des faits et violerait l'art. 8 CC. De plus, la solution retenue dans l'arrêt attaqué ne pourrait être mise en pratique par les autorités fiscales, car elle impliquerait d'interpeller l'employeur afin d'obtenir sa version des faits, ce qui ne serait pas conciliable avec les contraintes liées au secret fiscal auxquelles elles sont soumises. A titre subsidiaire, la recourante estime que même s'il fallait considérer que l'indemnité visait à compenser un licenciement abusif au sens de l'art. 336a CO, le versement d'une telle indemnité poursuit une double fonction, punitive et réparatrice, de sorte qu'elle ne saurait être considérée d'emblée comme constituant, dans son ensemble, une réparation pour tort moral. Dès lors que, faute d'informations suffisantes, l'éventuelle part de l'indemnité qui serait consacrée à la réparation du tort moral est impossible à déterminer, il se justifierait de qualifier l'indemnité litigieuse de revenu imposable, en application des art. 16 ss LIFD et 19 ss LI.

4.

Avant d'examiner la question du traitement fiscal d'un montant versé à titre d'indemnité pour licenciement abusif, il convient, dans un premier temps, de se demander si c'est à juste titre que le Tribunal cantonal a considéré que les 25'000 fr. reçus par l'intimée à la suite de la transaction du 15 août 2017 entraient dans cette catégorie, ce que conteste la recourante.

4.1. La Cour de céans étant compétente pour statuer sur la question de l'imposition de l'indemnité litigieuse au titre de l'ICC et de l'IFD pour la période 2017, elle l'est aussi pour trancher, à titre préjudiciel, la question de la nature juridique de ladite indemnité dans le cas d'espèce (cf. art. 31 LTF; arrêt 2C 550/2019 du 28 février 2020 consid. 4.2), pour autant toutefois que l'autorité formellement compétente pour connaître du litige civil ne se soit pas encore prononcée: si la question a déjà été tranchée par une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est en principe lié (ATF 132 II 469 consid. 2.5).

En l'occurrence, la décision de transaction du Tribunal de prud'hommes de l'arrondissement de Lausanne du 15 août 2017, seule autorité civile s'étant prononcée sur la cause, a les effets d'une décision entrée en force et revêt l'autorité de la chose jugée (cf. art. 208 al. 2 CPC; arrêt 4A 254/2016 du 10 juillet 2017 consid. 4.1.1). Toutefois, cette autorité ne s'est pas prononcée sur la nature de l'indemnité litigieuse; elle s'est limitée à prendre acte de l'accord passé entre les parties en cours de procédure (arrêt 2C 550/2019 précité consid. 4.3). Le Tribunal de prud'hommes n'a ainsi pas rendu de décision sur le fond même si, formellement, il a rayé la cause du rôle (art. 241 al. 3 CPC). Il s'ensuit que la question de la nature juridique de l'indemnité versée à l'intimée n'a pas fait l'objet d'une décision judiciaire par l'autorité civile compétente, de sorte que cette question peut être examinée dans le cadre du présent litige.

4.2. Les situations dans lesquelles la résiliation d'un contrat de travail peut être qualifiée d'abusive sont régies aux articles 336 ss CO. Selon la jurisprudence, un congé peut notamment être abusif en raison de la manière dont il est donné (cf. ATF 132 III 115 consid. 2.2), parce qu'il contrevient de manière caractéristique au principe de la bonne foi (ATF 132 III 115 consid. 2.2), ou lorsqu'il est donné par un employeur qui viole les droits de la personnalité du travailleur (ATF 132 III 115 consid. 2.2).

4.3. En l'occurrence, comme déjà indiqué, il n'y a pas eu de procédure judiciaire permettant de qualifier juridiquement le congé donné à l'intimée, mais celle-ci a introduit une procédure prud'homale qui a débouché sur une transaction. Selon l'arrêt attaqué, l'intimée estimait que les critiques formulées à son encontre par son ancien employeur étaient infondées et qu'elle n'avait jamais eu la possibilité de se défendre ni de se faire entendre. De plus, aucune enquête interne n'avait été menée et elle avait souffert d'un épisode dépressif sévère l'ayant contrainte à suivre un traitement. Dans ce contexte, on ne peut reprocher au Tribunal cantonal d'avoir examiné

les circonstances du dépôt de la requête de conciliation au Tribunal de prud'hommes et d'avoir interprété la transaction pour déterminer la nature de l'indemnité versée. Contrairement à ce que prétend la recourante, on ne voit pas pourquoi un tel examen ne pourrait être imposé aux autorités fiscales, ce d'autant plus qu'il peut se faire sur la base des pièces du dossier.

4.4. S'en prenant à l'interprétation faite par le Tribunal cantonal, la recourante invoque l'arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'établissement des faits.

4.4.1. Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou qu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 144 I 318 consid. 5.4). Il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une solution autre que celle de l'autorité cantonale semble concevable, voire préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que sa motivation soit insoutenable; il faut encore que cette décision soit arbitraire dans son résultat (ATF 140 I 201 consid. 6.1).

4.4.2. S'agissant d'interpréter une transaction judiciaire, soit un contrat, il y a lieu de rechercher la réelle et commune intention des parties (art. 18 CO; cf. ATF 143 III 564 consid. 4.4.1), ce qui relève du fait (cf. ATF 144 III 93 consid. 5.2.2). Si le juge ne parvient pas à déterminer cette volonté réelle, il doit rechercher, dans un second temps, le sens objectif que le destinataire pouvait et devait raisonnablement donner de bonne foi aux déclarations de volonté de l'auteur selon le principe de la confiance (cf. ATF 144 III 93 consid. 5.2.3).

4.4.3. En l'espèce, le Tribunal cantonal a examiné les pièces du dossier et a retenu que l'intimée, qui considérait que les motifs de son licenciement étaient abusifs au sens de l'art. 336a CO, avait introduit une procédure prud'homale contre son ancien employeur en concluant au versement d'une indemnité nette de 30'000 fr., ce qui correspondait à un peu moins de cinq mois de salaire. Cette autorité a également relevé que l'ancien employeur ne s'était pas déterminé par écrit sur les prétentions de l'intimée avant l'audience de conciliation, ce qui était souvent le cas en pratique, mais que lors de cette audience, il avait accepté, à titre de compromis, de s'acquitter d'une indemnité nette de 25'000 fr. Bien qu'assisté par un avocat, l'ancien employeur de l'intimée n'avait pas assorti son engagement d'une réserve telle que "sans reconnaissance de responsabilité", "à bien plaisir" ou encore "par gain de paix". Sur la base de ces éléments, les juges précédents ont admis que l'accord passé devait être interprété comme comprenant la reconnaissance du caractère abusif du licenciement litigieux.

4.4.4. Cette interprétation ne peut être qualifiée d'arbitraire. En effet, au vu de l'ensemble des circonstances, et en particulier du fait que dans le cadre d'une procédure pour licenciement abusif, l'ancien employeur avait accepté de verser une indemnité équivalant à plus de 80% du montant réclamé sans formuler la moindre réserve de responsabilité, il n'apparaît pas insoutenable de retenir, à l'instar du Tribunal cantonal, que la transaction comportait une reconnaissance du caractère abusif du licenciement.

4.5. En outre, on ne voit pas en quoi le raisonnement du Tribunal cantonal sur l'interprétation de la transaction violerait l'art. 8 CC. En effet, pour parvenir à la conclusion que l'indemnité de 25'000 fr. pouvait être qualifiée d'indemnité pour licenciement abusif, les juges ont interprété la convention de manière non arbitraire et sont parvenus à la constatation que celle-ci comprenait la reconnaissance du caractère abusif du licenciement de l'intimée. Or, lorsque l'appréciation des preuves convainc le juge qu'un fait est établi, la question de la répartition du fardeau de la preuve ne se pose plus et le grief tiré de la violation de l'art. 8 CC devient sans objet (ATF 141 III 241 consid. 3.2; arrêt 4A 587/2020 du 28 mai 2021 consid. 3.1.3).

4.6. Sur le vu de ce qui précède, les griefs tirés de la violation de l'arbitraire et des règles générales sur le fardeau de la preuve doivent être écartés. Le Tribunal fédéral confirmera donc l'interprétation de l'arrêt attaqué selon laquelle l'indemnité litigieuse constituait une indemnité pour licenciement abusif au sens de l'art. 336a CO.

I. Impôt fédéral direct

5.

Sur le fond, il reste à examiner si, en considérant que l'indemnité litigieuse devait être exonérée d'impôt, le Tribunal cantonal a violé l'art. 24 let. g LIFD, comme le soutient la recourante. Selon elle, une indemnité pour licenciement abusif, au sens de l'art. 336a CO, ne constitue pas nécessairement un versement à titre de réparation du tort moral, au sens de l'art. 24 let. g LIFD.

5.1. L'art. 16 al. 1 LIFD prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Cette disposition exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (ATF 143 II 402 consid. 5.1). Fondés sur cette clause générale, tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, sont imposables (cf. art. 17 al. 1 LIFD). En font donc également partie, conformément à l'art. 23 let. c LIFD, les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci.

Constituent toutefois des revenus exonérés les différents cas de figure énumérés exhaustivement à l'art. 24 LIFD (cf. ATF 143 II 402 consid. 5.1). Il s'agit d'exceptions qui, dans un système caractérisé par un impôt général sur le revenu, doivent être interprétées restrictivement (ATF 146 II 6 consid. 4.1; 143 II 402 consid. 5.3; 142 II 197 consid. 5.6). Parmi la liste de l'art. 24 LIFD figurent en particulier les "versements à titre de réparation du tort moral" (art. 24 let. g LIFD).

5.2. Les versements à titre de réparation du tort moral visés par l'art. 24 let. g LIFD ont pour objectif de réparer le tort moral subi en raison d'atteinte aux droits de la personnalité. Comme ils visent à compenser une atteinte immatérielle (cf. ATF 132 II 128 consid. 3.2; arrêt 2C 851/2010 et 2C 852/2010 du 1er juillet 2011, consid. 5.3) au moyen d'une réparation matérielle, le Tribunal fédéral a estimé, sous le régime de l'AIFD, qu'il serait choquant de les soumettre à l'imposition en tant que revenu en application de la théorie de l'accroissement net du patrimoine (cf. arrêt A.392/1985 du 20 juin 1986 consid. 2e, Archives 56 p. 61, StE 1987 B 21.1 n°1, RDAF 1989 II 56, p. 60), car l'Etat s'enrichirait alors du malheur de ses citoyens. Pour cette raison, les prestations en réparation du tort moral ne constituent pas un revenu imposable en vertu de l'art. 24 let. g LIFD (cf. Gladys Laffely Maillard, in Noël/Aubry Girardin, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n°51 ad art. 24).

5.3. Quant à l'art. 336a al. 1 et 2 CO, il prévoit que la partie qui a résilié abusivement doit à l'autre une indemnité à fixer par le juge et correspondant à six mois de salaire au plus. Le montant doit être évalué selon les règles du droit et de l'équité, conformément à l'art. 4 CC (cf. ATF 123 III 392 consid. 3).

6.

La Cour de céans ne s'est encore jamais prononcée sur le point de savoir si les indemnités versées à titre d'indemnisation pour licenciement abusif, au sens de l'art. 336a CO, entraînent dans la catégorie des versements à titre de réparation du tort moral qui doivent être exonérés de l'impôt, au sens de l'art. 24 let. g LIFD.

6.1. Dans le domaine des assurances sociales, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que les indemnités fondées sur l'art. 336a CO devaient être soustraites du salaire déterminant pour la fixation des cotisations d'assurances sociales (ATF 123 V 5 consid. 5). A l'appui de ce constat figure notamment le fait que de telles indemnités sont indépendantes de toute prestation de travail, de sorte qu'il n'existe aucun lien, juridique ou économique - même indirect - avec une prestation de travail (ATF 123 V 5 consid. 5).

6.2. Les jurisprudences cantonales divergent sur l'imposition d'une telle indemnité. Ainsi, la Cour d'appel fiscale du canton de Zurich a estimé qu'au vu de la jurisprudence fédérale relative à la pluralité des finalités poursuivies par le versement d'une indemnité pour licenciement abusif, au sens de l'art. 336a CO, une approche différenciée se justifiait (cf. arrêt de la Cour d'appel fiscale du canton de Zurich du 14 juillet 2011, ST.2011.82, consid. 3). Dès lors, une indemnité versée conformément à l'art. 336a CO ne peut, selon cette autorité, être exonérée en tant que réparation pour tort moral que dans la mesure où elle a effectivement été versée dans le but de compenser un préjudice moral ou physique (cf. arrêt de la Cour d'appel fiscale du canton de Zurich, pré-

cité, consid. 3). Le Tribunal fiscal du canton de Soleure a également suivi cette approche (cf. arrêt du Tribunal fiscal du canton de Soleure du 9 décembre 2013, SGSTA.2013.30, consid. 5).

En revanche, le Tribunal cantonal du canton de Neuchâtel estime qu'une indemnité pour licenciement abusif, au sens de l'article 336a CO, doit systématiquement être exonérée de l'impôt sur le revenu (cf. arrêt du Tribunal cantonal du canton de Neuchâtel du 5 septembre 2011, CPD.2010.362, consid. 4 c). Se fondant sur l'arrêt du Tribunal fédéral rendu en matière d'assurances sociales (ATF 123 V 5, précité), la Cour de justice du canton de Genève va dans le même sens et transpose la jurisprudence fédérale rendue dans ce domaine en matière fiscale, en exonérant entièrement les indemnités "pour tort moral et/ou congé abusif/injustifié" (cf. arrêt de la Cour de justice du canton de Genève du 27 mai 2014, ATA/364/2014, consid. 11 et 13).

6.3. La doctrine est également divisée sur la réponse à apporter à cette problématique. Une majorité des auteurs s'étant prononcés sur l'art. 24 LIFD estime toutefois que les indemnités versées par l'ancien employeur à la suite d'un licenciement abusif, au sens de l'art. 336a CO, doivent être entièrement traitées, sous l'angle fiscal, comme des versements à titre de réparation du tort moral (Gladys Laffely Maillard, in Noël/Aubry Girardin, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n°52 ad art. 24; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3ème éd., 2016, n°96 ad art. 24). D'autres auteurs, plus nuancés, relèvent l'absence de justification pour qualifier d'emblée de telles indemnités de versement à titre de tort moral. Selon eux, faire systématiquement prévaloir la finalité réparatrice desdites indemnités, alors qu'elles peuvent poursuivre d'autres buts, tels que punir l'employeur ou réparer un dommage matériel, n'est pas justifié (Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3ème éd., 2017, n°29b ad art. 24; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2ème éd., 2019, n°53 ad art. 24). Sans se prononcer expressément, un auteur relève le risque que les indemnités versées au titre de l'art. 336a CO fassent l'objet d'un traitement différent dans le contentieux fiscal et dans celui relevant des assurances sociales (Gion Clopath, Traitement des indemnités de licenciement en droit fiscal suisse et genevois, in RDAF 2000 II 523).

6.4. Il convient de rappeler la nature de l'indemnité pour licenciement abusif prévue à l'art. 336a CO. La jurisprudence a précisé que cette indemnité a une double finalité, réparatrice et punitive. La finalité réparatrice de l'indemnité découle notamment du fait qu'elle couvre en principe tout le tort moral subi par le travailleur licencié (ATF 135 III 405 consid. 3.1; arrêt 4A 482/2017 du 17 juillet 2018 consid. 4.2), qu'elle est versée à la victime elle-même, et qu'elle est due même si le travailleur ne subit aucun dommage (cf. ATF 123 III 391 consid. 3c). Cette finalité se reflète également dans certains des critères à prendre en compte dans la fixation du montant de l'indemnité, tels que la gravité de l'atteinte à la personnalité de l'employé, la durée de la relation de travail ou encore les effets du licenciement (cf. ATF 123 III 391 consid. 3b aa; arrêt 4A 532/2021 du 27 décembre 2021 consid. 4.4.1). La finalité punitive de l'indemnité, quant à elle, vise à sanctionner un comportement fautif de l'ancien employeur au moyen d'une prestation matérielle, sans que l'employé n'ait à démontrer une quelconque atteinte à sa personnalité (cf. FF 1984 II 574, p. 624; ATF 123 III 391 consid. 3b bb).

6.5. Compte tenu de la particularité de l'indemnité pour licenciement abusif au sens de l'art. 336a CO, il convient de suivre la position de la doctrine majoritaire, appliquée du reste dans plusieurs cantons, et d'admettre que cette indemnité entre, dans son ensemble, dans le cadre des versements à titre de réparation du tort moral prévus à l'art. 24 let. g LIFD. L'indemnité de l'art. 336a CO vise en effet à compenser l'atteinte subie par l'employé découlant du caractère abusif de son licenciement et qui, de par sa nature, implique une atteinte à la personnalité. La première finalité de cette indemnité tend du reste à compenser le tort moral causé par le licenciement. Le fait que cette indemnité ait pour seconde finalité de sanctionner le comportement de l'employeur n'est pas propre à occulter sa première finalité. Une telle indemnité doit ainsi entièrement entrer dans la catégorie des versements à titre de réparation du tort moral, au sens de l'art. 24 let. g LIFD. Il est en effet impossible en pratique de différencier les parts de l'indemnité affectées à ces finalités, alors que l'art. 336a CO n'exige pas de les distinguer. Dès lors, comme cela prévaut du reste dans le domaine des assurances sociales, c'est à bon droit que le

Tribunal cantonal a jugé que l'indemnité pour licenciement abusif au sens de l'art. 336a CO versée à l'intimée devait entièrement être soustraite de son revenu déterminant pour la période fiscale 2017, en application de l'art. 24 let. g LIFD.

6.6. Il découle de ce qui précède que le recours est rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2017.

## II. Impôt cantonal et communal

7.

Selon l'art. 7 al. 4 let. i LHID, les versements à titre de réparation du tort moral sont exonérés de l'impôt. L'art. 28 al. 1 let. h LI/VD ayant un contenu identique à celui de l'art. 24 let. g LIFD, les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct valent également pour les impôts cantonaux et communaux. Le recours sera donc également rejeté s'agissant de cet impôt.

8.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours tant en matière d'IFD que d'ICC. Les frais judiciaires seront supportés par le canton de Vaud, dès lors que l'autorité recourante succombe et défend un intérêt patrimonial (cf. art. 66 al. 1 et 4 LTF; ATF 136 I 39 consid. 8.1.3). L'intimée, qui obtient gain de cause avec l'aide d'un représentant, a droit à une indemnité de dépens (art. 68 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté s'agissant de l'impôt cantonal et communal.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du canton de Vaud.

4.

Le canton de Vaud versera à l'intimée la somme de 2'500 fr. à titre de dépens pour la procédure devant le Tribunal fédéral.

5.

Le présent arrêt est communiqué à la recourante, au mandataire de l'intimée, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 31 octobre 2022

Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

La Greffière : S. Colella