

Urteilkopf

148 II 551

42. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Administration cantonale des impôts du canton de Vaud contre A. (recours en matière de droit public) 2C_546/2021 du 31 octobre 2022

Regeste (de):

Art. 16 Abs. 1 und Art. 24 lit. g DBG; Art. 18 und 336a OR; steuerliche Behandlung einer Entschädigung, die im Rahmen einer arbeitsrechtlichen Streitigkeit wegen missbräuchlicher Kündigung gestützt auf einen gerichtlichen Vergleich vereinbart wurde.

Die Entschädigung für eine missbräuchliche Kündigung stellt als Ganzes eine Genugtuungszahlung im Sinne von Art. 24 lit. g DBG dar. Die Besonderheit dieser Entschädigung und ihr Hauptzweck, den durch die Entlassung verursachten immateriellen Schaden auszugleichen, rechtfertigen, dass sie vollständig steuerfrei ist (E. 5 und 6).

Regeste (fr):

Art. 16 al. 1 et art. 24 let. g LIFD; art. 18 et 336a CO; traitement fiscal d'une indemnité convenue par transaction judiciaire au terme d'une procédure prud'homale ouverte pour licenciement abusif.

L'indemnité pour licenciement abusif constitue, dans son ensemble, un versement à titre de réparation du tort moral au sens de l'art. 24 let. g LIFD. La particularité de cette indemnité et sa finalité première, à savoir compenser le tort moral causé par le licenciement, justifient qu'elle soit entièrement exonérée de l'impôt (consid. 5 et 6).

Regesto (it):

Art. 16 cpv. 1 e art. 24 lett. g LIFD; artt. 18 e 336a CO; trattamento fiscale di un'indennità pattuita mediante transazione giudiziale alla fine di una procedura probivirale avviata per disdetta abusiva.

L'indennità per disdetta abusiva costituisce, nel suo complesso, un versamento a titolo di riparazione morale ai sensi dell'art. 24 lett. g LIFD. La particolarità di quest'indennità e la sua finalità primaria, compensare cioè il torto morale causato dalla disdetta, giustificano che sia completamente esentata dall'imposta (consid. 5 e 6).

Sachverhalt ab Seite 551

BGE 148 II 551 S. 551

A. a été employée par B. SA entre 2000 et 2016 avant d'être informée de son licenciement le 27 janvier 2016. Estimant que les motifs de son licenciement étaient abusifs, A. a ouvert action le 20 juin 2017 contre B. SA auprès du Tribunal de prud'hommes de l'arrondissement
BGE 148 II 551 S. 552

de Lausanne, en concluant au paiement d'une indemnité nette de 30'000 fr. correspondant à un peu moins de cinq mois de salaire. Lors de l'audience de conciliation, A. et B. SA sont parvenus à un accord au terme duquel B. SA s'engageait à verser à A. un montant de 25'000 fr. et que les parties se donnaient quittance pour solde de tout compte. Le 4 juillet 2018, A. a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2017. Par décision du 27 novembre 2018, l'Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois a modifié le revenu brut imposable de A. pour l'impôt fédéral direct, cantonal et communal, en y ajoutant l'indemnité de départ de 25'000 fr. Le 5 décembre 2018, A. a formé une réclamation contre cette décision et, le 18 janvier 2019, l'Office d'impôt a corrigé le taux d'imposition du revenu en le fixant à la moitié du montant de l'indemnité, soit 12'500 fr. Le 24 janvier

2019, A. a maintenu sa réclamation.

Par décision sur réclamation du 20 novembre 2020, l'Administration cantonale des impôts a décidé que l'indemnité de 25'000 fr. devait être imposé au taux plein à titre d'indemnité obtenue lors de la cessation d'une activité. Le 4 juin 2021, le Tribunal cantonal du canton de Vaud a admis le recours déposé par A. le 22 novembre 2020, annulé la décision du 20 novembre 2020, et renvoyé la cause à l'Administration cantonale pour nouvelle détermination du revenu imposable en exonérant entièrement le montant de 25'000 fr. L'Administration cantonale a déposé un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt rendu le 4 juin 2021 par le Tribunal cantonal. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

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 (RS 642.11), 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 BGE 148 II 551 S. 553

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; ATF 143 II 402 consid. 5.3; ATF 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 / 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, in 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 Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, n° 51 ad art. 24 LIFD).

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 BGE 148 II 551 S. 554

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, précité, 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
BGE 148 II 551 S. 555

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 (LAFFELY MAILLARD, op. cit., n° 52 ad art. 24 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, in Handkommentar zum DBG, 3e éd. 2016, n° 96 ad art. 24 LIFD). 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 (HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel/Beusch [ed.], 3e éd. 2017, n° 29b ad art. 24 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2e éd. 2019, n° 53 ad art. 24 LIFD). 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, RDAF 2000 II p. 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, 624; ATF 123 III 391 consid. 3b/bb).

BGE 148 II 551 S. 556

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.