

# NE\_GERICHTE CDP.2010.362 vom 5. September 2011

NE Tribunal cantonal, 2011-09-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2010.362](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2010.362)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2010.362 du 5 septembre 2011

IT: NE\_GERICHTE CDP.2010.362 del 5 settembre 2011

## Erwägungen

### E. 1

LIFD, l'article 26 let. c LDir à l'article 23 let. c LIFD et l'article 27 let. g LDir à l'article 24 let. g LIFD. Selon la jurisprudence constante de la Cour de droit public, les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 165), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1er janvier 1993 (cf. p. ex. arrêt du 16.08.2011, CDP.2010.183, cons. 2b).

4.a) Aux termes de l'article 336a al. 1 CO, la partie qui résilie abusivement le contrat de travail doit verser à l'autre une indemnité. Celle-ci est fixée par le juge, compte tenu de toutes les circonstances; toutefois, elle ne peut dépasser le montant correspondant à six mois de salaire du travailleur. Sont réservés les dommages-intérêts qui pourraient être dus à un autre titre (al. 1). L'indemnité de l'article 336a CO a une double finalité, punitive et réparatrice. Elle ne représente pas des dommages-intérêts au sens classique, car elle est due même si la victime ne subit ou ne prouve aucun dommage; revêtant un caractère sui generis, elle s'apparente à la peine conventionnelle. Le juge doit la fixer en équité (art. 4 CC; ATF 123 III 391, 394 cons. 3.c). Il est guidé en cela par différents critères mis en évidence par la doctrine et la jurisprudence, parmi lesquels figurent la gravité du manquement du débiteur et sa capacité financière, cela conformément à la fonction punitive de l'indemnité, la durée des rapports de travail, les effets économiques du licenciement, l'éventuelle faute concomitante du travailleur licencié, la gravité de l'abus, la gravité de l'atteinte à la personnalité du travailleur et la manière dont le congé a été donné (Favre/Munoz/Tobler, Le contrat de travail - Code annoté, no 2.4 ad art. 336a CO et les références citées). La réserve faite des dommages-intérêts qui pourraient être dus à un autre titre ne permet pas au travailleur de réclamer, en outre, une indemnité pour tort moral fondée sur les articles 49 CO ou 328 CO, à moins que cette dernière ne soit due à raison de faits indépendants du licenciement ou que l'atteinte soit à ce point grave qu'un montant correspondant à six mois de salaire soit insuffisant à la réparer (Favre/Munoz/Tobler, op. cit., no 2.5 ad art. 336a CO et la référence citée).

b) Les commentateurs de l'article 24 LIFD retiennent que les indemnités de l'employeur versées à la suite d'un congé abusif (art. 336a CO) ou d'un congé immédiat injustifié (art. 337c CO) doivent fiscalement être traitées comme des versements à titre de réparation du tort moral (Laffely-Maillard, Commentaire romand de la LIFD, no 40 ad art. 24; Locher, Kommentar zum DGB, I. Teil, no 51 ad art. 24 LIFD; Richner/ Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, no 93 ad art. 24 LIFD; Zigerlig/Judin Zweifel/Athanas, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), art. 1-82, no 29b ad art. 24 LIFD). Ces indemnités visent à réparer l'atteinte aux droits de la personnalité (Laffely-Maillard, op. cit., no 40 ad art. 24 LIFD in initio). En cela, elles se distinguent notamment des montants

versés, durant les mois du délai de congé, au titre de paiement du salaire, même dans l'hypothèse où le travailleur n'a plus fourni sa prestation, par exemple parce qu'il a été libéré de son obligation de travailler. Dans le cadre d'un arrêt du Tribunal fédéral des assurances qui soustrayait les indemnités fondées sur les articles 336a et 337c al. 3 CO du salaire déterminant pour la fixation des cotisations d'assurances sociales (ATF123 V 5), la doctrine civile s'était déjà prononcée pour l'assimilation de ces indemnités à celles versées en réparation de violations des droits de la personnalité (Koller, *Arbeitsrechtliche Rechtsverletzungsbussen und Abgabepflicht im Sozialversicherungsrecht*, PJA 1997, p. 892, 893 ss). La doctrine fiscale a par la suite, fondée sur le même arrêt, soutenu la même solution (Clopath, *Traitement des indemnités de licenciement en droit fiscal suisse et genevois*, in RDAF 2000 II 523, 531). Le Tribunal fédéral n'a à ce jour pas eu l'occasion de confirmer ou d'infirmer cette position.

c) Si l'on se fondait sur l'avis de la doctrine majoritaire, on retiendrait que compte tenu de l'imposition de principe de tous les revenus (Noël, *Commentaire romand de la LIFD*, no 19 ad art. 16 LIFD), les paiements accordés par l'employeur à l'employé qui ne peuvent être qualifiés de tort moral ou d'indemnité pour licenciement abusif constituent des revenus imposables. En d'autres termes, tous les versements effectués par l'employeur à l'employé dans le cadre de la liquidation de leurs rapports contractuels sont imposables, sauf s'il peut être établi et prouvé qu'ils revêtent la nature de revenus exonérés, et ce peu importe que l'imposition du solde tombe sous l'article 17 al. 1 ou 23 let. c LIFD (Eckert, *Commentaire romand*, nos 13 et 22 ad art. 17 LIFD). La question de principe de l'imposition de l'indemnité versée sur la base de l'article 336a CO (hormis la part du tort moral et remboursement de frais) comme l'a fait le Tribunal fiscal dans le jugement querellé) pouvait rester ouverte dans l'affaire qu'avait eue à connaître le Tribunal administratif en 2009 (RJN 2009, p. 302). Elle n'a semble-t-il comme indiqué pas fait l'objet d'une jurisprudence au niveau fédéral ou dans un autre canton. Il y a lieu ici de la trancher puisqu'elle a une incidence directe sur la résolution du litige. Comme il l'avait été largement suggéré en 2009 (cons. 5c de l'arrêt précité) et fondé sur les considérations qui précèdent, il y a bien lieu de considérer qu'une indemnité qui peut être qualifiée d'indemnité pour licenciement abusif au sens de l'article 336a CO doit être exonérée de l'impôt sur le revenu. Cela étant, il convient de cas en cas de vérifier que l'indemnité que le contribuable qualifie comme telle trouve bien son fondement dans l'article 336a CO et que les parties n'ont pas, aux fins d'éviter le prélèvement des cotisations sociales et l'imposition des montants concernés, indiqué de manière complaisante une telle qualification alors que tout indice d'abus fait défaut.

d) On admet que l'administration supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (Oberson, *Droit fiscal suisse*, § 22 n. 9, p. 442).

Il revient donc au contribuable d'apporter les éléments permettant de retenir que le montant litigieux trouve son fondement dans un abus de l'employeur au sens de l'article 336a CO ou correspond à la réparation d'un tort moral.

5. Dans le jugement querellé, le Tribunal fiscal dit s'en être tenu à sa position de principe, telle qu'exposée au considérant 5c de l'arrêt du Tribunal administratif du 3 avril 2009 (RJN 2009, p. 302) et résumée comme suit: "compte tenu de l'imposition de tous les revenus, les paiements accordés par l'employeur à l'employé qui ne peuvent être qualifiés de tort moral

constituent des revenus imposables". Or, l'arrêt cantonal ne mentionnait pas seulement les paiements au titre de tort moral mais également l'indemnité pour licenciement abusif (" [ ] les paiements accordés par l'employeur à l'employé qui ne peuvent être qualifiés de tort moral" l'indemnité pour licenciement abusif constituent des revenus imposables", cons. 5c de l'arrêt du 03.04.2009). La question de l'exonération de l'indemnité rattachée à l'article 336a CO étant désormais tranchée (cf. cons. 4c ci-dessus), il convient d'examiner le contexte et la cause juridique du versement litigieux sur la base des éléments ressortant notamment de la procédure au niveau civil.

A la différence de la précédente procédure (RJN 2009, p. 302), dans laquelle l'employeur avait été particulièrement prompt à reconnaître l'existence d'un comportement pouvant être qualifié de harcèlement, et donc abusif, alors même qu'aucun des détails n'était exposé, il existe bien dans le présent dossier des indices selon lesquels le licenciement de X. par son employeur pouvait révéler certaines caractéristiques d'abus. En effet, le contribuable a été engagé par la société U. SA dès le 1er juillet 2005, après avoir travaillé précédemment pour cette entreprise dans le cadre d'un placement temporaire. Il a dû subir en août 2007 une opération qui a entraîné une incapacité de travail totale jusqu'au 1er octobre 2007, suivie d'une reprise à mi-temps dès cette date, le travailleur affirmant avoir été mis sous pression par son employeur pour reprendre plus rapidement le travail à 100 %, sous la menace selon lui d'être licencié. Des tensions sont apparues avec l'un des (nouveaux) supérieurs hiérarchiques. C'est semble-t-il après un accrochage, lié à un refus d'exécuter des heures supplémentaires que le contrat de travail a été résilié, en novembre 2007, pour le 31 janvier 2008. Une première tentative d'obtenir les motifs du licenciement n'a conduit qu'à une nouvelle résiliation des rapports de travail, cette fois-ci pour le 28 février 2008. Les motifs finalement avancés consistent en des divergences d'opinions, des absences à répétition ainsi qu'une réorganisation du département de peinture, sans qu'il soit précisé sur quels faits concrets ces griefs se fondaient. Durant le délai de congé, le travailleur a été affecté à d'autres tâches que celles pour lesquelles il a été engagé, ce dont il s'est plaint. Il a alors été libéré de son obligation de travailler. Le salaire a été versé jusqu'à la fin du mois de février 2008 et les heures supplémentaires encore ouvertes ont été rétribuées. Après avoir vainement fait valoir ses prétentions directement auprès de son ancien employeur, le travailleur a ouvert action devant la juridiction des prud'hommes le 25 juillet 2008, en concluant au versement d'un montant net de 20'000 francs, comprenant la somme de 15'000 francs au titre de licenciement abusif et de 5'000 francs au titre de tort moral. Le 18 août 2008, lors de l'audience devant le Tribunal des prud'hommes du district de Neuchâtel, les parties ont transigé leur litige par une convention dont le chiffre 1 a été libellé comme suit : "La société U. SA versera à X., sans reconnaissance de responsabilité et pour solde de tout compte, un montant de Fr. 7'000.- net, d'ici au 30 septembre 2008". Le travailleur a accepté ce paiement et s'est désisté de ses conclusions.

Certes, la transaction devant le Tribunal des prud'hommes a eu lieu "sans reconnaissance de responsabilité" de la part de l'employeur. Cela étant, comme indiqué ci-dessus, l'autorité fiscale ne saurait s'arrêter aux dénominations employées par le contribuable ou plus largement par les parties à un litige, que ce soit en faveur de l'imposition ou plutôt de l'exonération. Il en va de même dès lors qu'il s'agit d'apprécier cette absence de reconnaissance de responsabilité. Il est notoire que dans le cadre d'une transaction d'un tel type, l'employeur ne souhaite pas reconnaître sa responsabilité en rapport avec un licenciement abusif. Il est également notoire qu'un employeur n'accepte pas de verser une

indemnité ■ correspondant ici tout de même à plus d'un tiers des prétentions élevées et à 140 % d'un salaire mensuel ■ lorsqu'il estime avoir satisfait complètement à ses obligations ■ comme par exemple le paiement du salaire et des heures supplémentaires. Si une transaction peut être le fruit d'un calcul d'intérêts, par la comparaison des coûts et inconvénients d'un procès par rapport au montant qu'accepterait la partie adverse, il n'en demeure pas moins qu'un employeur certain de ne pas être condamné pour un abus ne verserait selon toute vraisemblance pas un tel montant pour solde de tout compte, même en se dédouanant en quelque sorte par la clause d'exclusion de responsabilité. En l'espèce, le travailleur élevait deux prétentions, l'une fondée sur le licenciement abusif et l'autre sur le tort moral. Le paiement consenti par l'employeur ne pouvait se rattacher qu'à une de ces deux causes, toutes deux exonérées de l'impôt sur le revenu. Le fondement de la transaction est bien la menace d'être condamné sur la base de l'article 336a CO ou pour avoir causé un tort moral et non la rétribution d'un travail ou même un "geste commercial". Ainsi, il y a lieu de considérer comme suffisamment vraisemblable que le versement de 7'000 francs avait un fondement que le droit fiscal doit exonérer, soit celui d'une indemnité pour licenciement abusif ou un dédommagement de tort moral. Partant, le recours doit être admis sur cette base.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet partiellement le recours et annule le jugement du Tribunal fiscal du 13 septembre 2010 en ses chiffres 1 et 2.

2. Dit que le montant de 7'000 francs perçu par le contribuable sur la base de la convention du 18 août 2008 est exonéré de l'impôt cantonal et communal 2008 ainsi que de l'impôt fédéral direct 2008 et annule en conséquence la décision de taxation et la décision sur réclamation du 4 septembre 2009, avec la taxation rectificative qui y était liée.

3. Confirme le jugement du Tribunal fiscal pour le surplus.

Neuchâtel, le 5 septembre 2011

Sont exonérés de l'impôt:

a.

les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial;

b.

les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage. L'art. 20, al. 1, let. a, est réservé;

c.

les prestations en capital versées par l'employeur ou une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, à condition que le bénéficiaire les réinvestisse dans le délai d'un an dans une institution de prévoyance professionnelle ou les utilise pour acquérir une police de libre-passage;

d.

les subsides provenant de fonds publics ou privés;

e.

les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception des pensions alimentaires et des contributions d'entretien mentionnées à l'art. 23, let. f;

f.1

la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil;

g.

les versements à titre de réparation du tort moral;

h.

les revenus perçus en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité;

i.2

les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu au sens de la loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>Nouvelle teneur selon le ch. 7 de l'annexe à la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> oct. 1996 (RO19961445; FF1994III 1597).<sup>2</sup>Introduite par le ch. 2 de l'annexe à la loi du 18 déc. 1998 sur les maisons de jeu, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> avril 2000 (RO2000677; FF1997III 137).<sup>3</sup>RS935.52

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle ainsi que les rentes viagères. En cas de dividendes, de parts aux bénéficiaires, d'excédent de liquidation et d'avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre qui équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (participations qualifiées), les cantons peuvent atténuer la double imposition économique des sociétés et des détenteurs de participations.<sup>1</sup>

<sup>1bis</sup>En cas de vente de droits de participation, au sens de l'art. 4 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé<sup>2</sup>, à la société de capitaux ou à la société coopérative qui les a émis, le revenu de la fortune est considéré comme étant réalisé dans l'année pendant laquelle la créance d'impôt prend naissance (art. 12, al. 1 et 1bis, de la LF du 13 oct. 1965 sur l'impôt anticipé).<sup>3</sup>

<sup>1ter</sup>Les rendements versés, en cas de vie ou de rachat, d'assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique sont imposables, sauf si ces assurances servent à la prévoyance. La prestation d'assurance est réputée servir à la prévoyance lorsqu'elle est versée à un assuré de 60 ans révolus, en vertu d'un contrat qui a duré au moins cinq ans et qui a été conclu avant le 66<sup>e</sup> anniversaire de ce dernier. Dans ce cas, la prestation est exonérée.<sup>4</sup>

<sup>2</sup>Les rentes viagères et les revenus provenant de contrats d'entretien viager sont imposables à raison de 40 %.<sup>5</sup>

3 Chacun des investisseurs ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de placements collectifs au sens de la loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC)<sup>6</sup>; le revenu des parts de placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe est uniquement imposable lorsque l'ensemble des revenus du placement excède le rendement de ces immeubles.<sup>7</sup>

4 Sont seuls exonérés de l'impôt:

a.

le produit de l'aliénation des droits de souscription, lorsque les droits patrimoniaux font partie de la fortune privée du contribuable;

b.

les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable. L'art. 12, al. 2, let. a et d, est réservé;

c.

les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial;

d.<sup>8</sup>

les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage. L'al. 1 est réservé;

e.

les prestations en capital versées par l'employeur ou par une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, lorsque le bénéficiaire les réinvesti dans le délai d'un an dans une institution de prévoyance professionnelle ou les utilise pour acquérir une police de libre-passage;

f.

les subsides provenant de fonds publics ou privés;

g.

les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception de la pension alimentaire que le conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait obtient pour lui-même et des contributions d'entretien que l'un des parents reçoit pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale;

h.<sup>9</sup>

la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil;

i.

les versements à titre de réparation du tort moral;

k.

les revenus perçus en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité;

## 1.10

les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu au sens de la loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu<sup>11</sup>.

1 Phrase introduite par le ch. II 3 de la loi du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2009

(RO20082893; FF20054469). 2 RS642.213 Introduit par le ch. I 2 de la LF du 10 oct. 1997 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 1998

(RO1998669; FF1997II 1058). 4 Introduit par le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2001

(RO19992374; FF19993). 5 Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2001

(RO19992374; FF19993). 6 RS951.317 Nouvelle teneur selon le ch. II 7 de l'annexe à la loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2007

(RO20065379; FF20055993). 8 Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2001

(RO19992374; FF19993). 9 Nouvelle teneur selon le ch. 8 de l'annexe à la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> oct. 1996 (RO19961445; FF1994III

1597). 10 Introduite par le ch. 3 de l'annexe à la loi du 18 déc. 1998 sur les maisons de jeu, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> avril 2000 (RO2000677; FF1997III 137). 11 RS935.52

1 La partie qui résilie abusivement le contrat doit verser à l'autre une indemnité.

2 L'indemnité est fixée par le juge, compte tenu de toutes les circonstances; toutefois, elle ne peut dépasser le montant correspondant à six mois de salaire du travailleur. Sont réservés les dommages-intérêts qui pourraient être dus à un autre titre.

3 En cas de congé abusif au sens de l'art. 336, al. 2, let. c, l'indemnité ne peut s'élever au maximum qu'au montant correspondant à deux mois de salaire du travailleur.<sup>2</sup>

1 Nouvelle teneur selon le ch. I de la LF du 18 mars 1988, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 1989 (RO19881472; FF1984II 574). 2 Introduit par le ch. I de la LF du 17 déc. 1993, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> mai 1994 (RO1994804; FF1993I 757).

## E. 2

La Cour de droit public doit trancher la question de l'imposition d'un montant prévu dans la convention liant un employeur à un employé licencié, passée devant le Tribunal des prud'hommes, en vue de la liquidation de leurs rapports contractuels. Le Service des contributions avait refusé l'exonération, du montant de 7'000 francs obtenu ; le Tribunal fiscal a partiellement admis le recours contre le rejet de la réclamation, arrêtant à 3'500 francs le montant imposable, le solde de 3'500 francs étant exonéré, dont 1'750 francs au titre de réparation du tort moral et 1'750 francs au titre de réparation du dommage subi. Le recourant plaide pour l'exonération totale de l'indemnité fondée sur l'article 336a CO , subsidiairement à la prise en compte au titre de son dommage de l'entier des honoraires de son avocat.

## E. 2.5

ad art. 336a CO et la référence citée). b) Les commentateurs de l'article 24 LIFD retiennent que les indemnités de l'employeur versées à la suite d'un congé abusif (art. 336a CO) ou d'un congé immédiat injustifié (art. 337c CO) doivent fiscalement être traitées comme des

versements à titre de réparation du tort moral ( Laffely-Maillard , Commentaire romand de la LIFD, no 40 ad art. 24; Locher , Kommentar zum DGB, I. Teil, no 51 ad art. 24 LIFD; Richner/ Frei/Kaufmann , Handkommentar zum DBG, no 93 ad art. 24 LIFD; Zigerlig/Jud in Zweifel/Athanas, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), art. 1-82, no 29b ad art. 24 LIFD). Ces indemnités visent à réparer l'atteinte aux droits de la personnalité ( Laffely-Maillard , op. cit., no 40 ad art. 24 LIFD in initio). En cela, elles se distinguent notamment des montants versés, durant les mois du délai de congé, au titre de paiement du salaire, même dans l'hypothèse où le travailleur n'a plus fourni sa prestation, par exemple parce qu'il a été libéré de son obligation de travailler. Dans le cadre d'un arrêt du Tribunal fédéral des assurances qui soustrayait les indemnités fondées sur les articles 336a et 337c al. 3 CO du salaire déterminant pour la fixation des cotisations d'assurances sociales (ATF 123 V 5 ), la doctrine – civile – s'était déjà prononcée pour l'assimilation de ces indemnités à celles versées en réparation de violations des droits de la personnalité ( Koller , Arbeitsrechtliche Rechtsverletzungsbussen und Abgabepflicht im Sozialversicherungsrecht, PJA 1997, p. 892, 893 ss). La doctrine fiscale a par la suite, fondée sur le même arrêt, soutenu la même solution ( Clopath , Traitement des indemnités de licenciement en droit fiscal suisse et genevois, in RDAF 2000 II 523, 531). Le Tribunal fédéral n'a à ce jour pas eu l'occasion de confirmer ou d'infirmer cette position. c) Si l'on se fondait sur l'avis de la doctrine majoritaire, on retiendrait que compte tenu de l'imposition de principe de tous les revenus ( Noël , Commentaire romand de la LIFD, no 19 ad art. 16 LIFD), les paiements accordés par l'employeur à l'employé qui ne peuvent être qualifiés de tort moral ou d'indemnité pour licenciement abusif constituent des revenus imposables. En d'autres termes, tous les versements effectués par l'employeur à l'employé dans le cadre de la liquidation de leurs rapports contractuels sont imposables, sauf s'il peut être établi et prouvé qu'ils revêtent la nature de revenus exonérés, et ce peu importe que l'imposition du solde tombe sous l'article 17 al. 1 ou 23 let. c LIFD ( Eckert , Commentaire romand, nos 13 et 22 ad art. 17 LIFD). La question de principe de l'imposition de l'indemnité versée sur la base de l'article 336a CO (hormis la part du tort moral et remboursement de frais – comme l'a fait le Tribunal fiscal dans le jugement querellé) pouvait rester ouverte dans l'affaire qu'avait eue à connaître le Tribunal administratif en 2009 ( RJN 2009, p. 302 ). Elle n'a – semble-t-il – comme indiqué pas fait l'objet d'une jurisprudence au niveau fédéral ou dans un autre canton. Il y a lieu ici de la trancher puisqu'elle a une incidence directe sur la résolution du litige. Comme il l'avait été largement suggéré en 2009 (cons. 5c de l'arrêt précité) et fondé sur les considérations qui précèdent, il y a bien lieu de considérer qu'une indemnité qui peut être qualifiée d'indemnité pour licenciement abusif au sens de l'article 336a CO doit être exonérée de l'impôt sur le revenu. Cela étant, il convient de cas en cas de vérifier que l'indemnité que le contribuable qualifie comme telle trouve bien son fondement dans l'article 336a CO et que les parties n'ont pas, aux fins d'éviter le prélèvement des cotisations sociales et l'imposition des montants concernés, indiqué de manière complaisante une telle qualification alors que tout indice d'abus fait défaut. d) On admet que l'administration supporte le fardeau de la preuve de démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale ( Oberson , Droit fiscal suisse, § 22 n. 9, p. 442). Il revient donc au contribuable d'apporter les éléments permettant de retenir que le montant litigieux trouve son fondement dans un abus de l'employeur au sens de l'article 336a CO ou correspond à la réparation d'un tort moral. 5. Dans le jugement querellé, le Tribunal fiscal dit s'en être tenu à sa position de principe, telle qu'exposée au considérant 5c de l'arrêt du

Tribunal administratif du 3 avril 2009 ( RJN 2009, p. 302 ) et résumée comme suit: "compte tenu de l'imposition de tous les revenus, les paiements accordés par l'employeur à l'employé qui ne peuvent être qualifiés de tort moral constituent des revenus imposables". Or, l'arrêt cantonal ne mentionnait pas seulement les paiements au titre de tort moral mais également l'indemnité pour licenciement abusif ("[...] les paiements accordés par l'employeur à l'employé qui ne peuvent être qualifiés de tort moral ou d'indemnité pour licenciement abusif constituent des revenus imposables", cons. 5c de l'arrêt du 03.04.2009). La question de l'exonération de l'indemnité rattachée à l'article 336a CO étant désormais tranchée (cf. cons. 4c ci-dessus), il convient d'examiner le contexte et la cause juridique du versement litigieux sur la base des éléments ressortant notamment de la procédure au niveau civil. A la différence de la précédente procédure ( RJN 2009, p. 302 ), dans laquelle l'employeur avait été particulièrement prompt à reconnaître l'existence d'un comportement pouvant être qualifié de harcèlement, et donc abusif, alors même qu'aucun des détails n'était exposé, il existe bien dans le présent dossier des indices selon lesquels le licenciement de X. par son employeur pouvait révéler certaines caractéristiques d'abus. En effet, le contribuable a été engagé par la société U. SA dès le 1<sup>er</sup> juillet 2005, après avoir œuvré précédemment pour cette entreprise dans le cadre d'un placement temporaire. Il a dû subir en août 2007 une opération qui a entraîné une incapacité de travail totale jusqu'au 1<sup>er</sup> octobre 2007, suivie d'une reprise à mi-temps dès cette date, le travailleur affirmant avoir été mis sous pression par son employeur pour reprendre plus rapidement le travail à 100 %, sous la menace selon lui d'être licencié. Des tensions sont apparues avec l'un des (nouveaux) supérieurs hiérarchiques. C'est semble-t-il après un accrochage, lié à un refus d'exécuter des heures supplémentaires que le contrat de travail a été résilié, en novembre 2007, pour le 31 janvier 2008. Une première tentative d'obtenir les motifs du licenciement n'a conduit qu'à une nouvelle résiliation des rapports de travail, cette fois-ci pour le 28 février 2008. Les motifs finalement avancés consistent en des divergences d'opinions, des absences à répétition ainsi qu'une réorganisation du département de peinture, sans qu'il soit précisé sur quels faits concrets ces griefs se fondaient. Durant le délai de congé, le travailleur a été affecté à d'autres tâches que celles pour lesquelles il a été engagé, ce dont il s'est plaint. Il a alors été libéré de son obligation de travailler. Le salaire a été versé jusqu'à la fin du mois de février 2008 et les heures supplémentaires encore ouvertes ont été rétribuées. Après avoir vainement fait valoir ses prétentions directement auprès de son ancien employeur, le travailleur a ouvert action devant la juridiction des prud'hommes le 25 juillet 2008, en concluant au versement d'un montant net de 20'000 francs, comprenant la somme de 15'000 francs au titre de licenciement abusif et de 5'000 francs au titre de tort moral. Le 18 août 2008, lors de l'audience devant le Tribunal des prud'hommes du district de Neuchâtel, les parties ont transigé leur litige par une convention dont le chiffre 1 a été libellé comme suit : "La société U. SA versera à X., sans reconnaissance de responsabilité et pour solde de tout compte, un montant de Fr. 7'000.- net, d'ici au 30 septembre 2008". Le travailleur a accepté ce paiement et s'est désisté de ses conclusions. Certes, la transaction devant le Tribunal des prud'hommes a eu lieu "sans reconnaissance de responsabilité" de la part de l'employeur. Cela étant, comme indiqué ci-dessus, l'autorité fiscale ne saurait s'arrêter aux dénominations employées par le contribuable ou plus largement par les parties à un litige, que ce soit en faveur de l'imposition ou plutôt de l'exonération. Il en va de même dès lors qu'il s'agit d'apprécier cette absence de reconnaissance de responsabilité. Il est notoire que dans le cadre d'une transaction d'un tel type, l'employeur ne souhaite pas reconnaître sa responsabilité en rapport avec un licenciement abusif. Il est également notoire qu'un

employeur n'accepte pas de verser une indemnité – correspondant ici tout de même à plus d'un tiers des prétentions élevées et à 140 % d'un salaire mensuel – lorsqu'il estime avoir satisfait complètement à ses obligations – comme par exemple le paiement du salaire et des heures supplémentaires. Si une transaction peut être le fruit d'un calcul d'intérêts, par la comparaison des coûts et inconvénients d'un procès par rapport au montant qu'accepterait la partie adverse, il n'en demeure pas moins qu'un employeur certain de ne pas être condamné pour un abus ne verserait selon toute vraisemblance pas un tel montant pour solde de tout compte, même en se dédouanant en quelque sorte par la clause d'exclusion de responsabilité. En l'espèce, le travailleur élevait deux prétentions, l'une fondée sur le licenciement abusif et l'autre sur le tort moral. Le paiement consenti par l'employeur ne pouvait se rattacher qu'à une de ces deux causes, toutes deux exonérées de l'impôt sur le revenu. Le fondement de la transaction est bien la menace d'être condamné sur la base de l'article 336a CO ou pour avoir causé un tort moral et non la rétribution d'un travail ou même un "geste commercial". Ainsi, il y a lieu de considérer comme suffisamment vraisemblable que le versement de 7'000 francs avait un fondement que le droit fiscal doit exonérer, soit celui d'une indemnité pour licenciement abusif ou un dédommagement de tort moral. Partant, le recours doit être admis sur cette base.

### **E. 3**

L'article 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. Sont imposables, au titre du produit de l'activité lucrative dépendante, tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD). Sont également imposables les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci (art. 23 let. c LIFD). Parmi les revenus exonérés, l'article 24 let. g LIFD énumère les versements à titre de réparation du tort moral. Ces dispositions de la LIFD ont été intégrées – hormis son article 23 let. c – au droit harmonisé puisque la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID ; RS 642.14) les reprend – dans une rédaction légèrement différente – à son article

### **E. 7**

al. 1 et 4 let. i . Le droit cantonal connaît une réglementation semblable puisque l'article 19 al. 1 LCdir correspond à l'article 16 al.1 LIFD (excepté l'ajout "[...] en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine]"), l'article 20 LCdir à l'article 17 al. 1 LIFD, l'article 26 let. c LCdir à l'article 23 let. c LIFD et l'article 27 let. g LCdir r à l'article 24 let. g LIFD . Selon la jurisprudence constante de la Cour de droit public, les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 165), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1 er janvier 1993 (cf. p. ex. arrêt du 16.08.2011, CDP.2010.183 , cons. 2b). 4. a) Aux termes de l'article 336a al. 1 CO , la partie qui résilie abusivement le contrat de travail doit verser à l'autre une indemnité. Celle-ci est fixée par le juge, compte tenu de toutes les circonstances; toutefois, elle ne peut dépasser le montant correspondant à six mois de salaire du travailleur. Sont réservés les dommages-intérêts qui pourraient être dus à un autre titre (al. 1). L'indemnité de l'article 336a CO a une double finalité, punitive et réparatrice.

Elle ne représente pas des dommages-intérêts au sens classique, car elle est due même si la victime ne subit ou ne prouve aucun dommage ; revêtant un caractère sui generis, elle s'apparente à la peine conventionnelle. Le juge doit la fixer en équité (art. 4 CC; ATF 123 III 391 , 394 cons. 3.c). Il est guidé en cela par différents critères mis en évidence par la doctrine et la jurisprudence, parmi lesquels figurent la gravité du manquement du débiteur et sa capacité financière, cela conformément à la fonction punitive de l'indemnité, la durée des rapports de travail, les effets économiques du licenciement, l'éventuelle faute concomitante du travailleur licencié, la gravité de l'abus, la gravité de l'atteinte à la personnalité du travailleur et la manière dont le congé a été donné ( Favre/Munoz/Tobler , Le contrat de travail - Code annoté, no 2.4 ad art. 336a CO et les références citées). La réserve faite des dommages-intérêts qui pourraient être dus à un autre titre ne permet pas au travailleur de réclamer, en outre, une indemnité pour tort moral fondée sur les articles 49 CO ou 328 CO, à moins que cette dernière ne soit due à raison de faits indépendants du licenciement ou que l'atteinte soit à ce point grave qu'un montant correspondant à six mois de salaire soit insuffisant à la réparer ( Favre/Munoz/Tobler , op. cit., no

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