

VD_OMNI FI.2008.0134 vom 23. Juli 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-07-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0134

FR: VD_OMNI FI.2008.0134 du 23 juillet 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0134 del 23 luglio 2009

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | L'indemnité de 300'000 fr. perçue par le recourant lors de son licenciement doit être considérée au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD et 20 al. 2 LI comme un versement de capital analogue à un versement de capital provenant d'une institution de prévoyance car elle revêt un caractère de prévoyance. Les conditions posées par la circulaire n°1 du 3 octobre 2002 intitulée "Les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur" de l'AFC peuvent être considérées comme conformes à l'art. 17 al. 2 LIFD. Le recours est cependant admis car l'ACI n'a pas suffisamment pris en compte, lors de l'examen des critères déterminants (qui ne constituent pas des règles juridiques, selon la jurisprudence du TF au sujet des ordonnances administratives/directives émises par l'administration), les circonstances du cas d'espèce.

Erwägungen

E. 1

La loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA; RSV 173.36), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009, a abrogé et remplacé la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA). Conformément à l'art. 117 al. 1 LPA, les causes pendantes à l'entrée en vigueur de cette loi sont traitées selon cette dernière. En outre, selon l'art. 199 LI – dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009 –, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la LPA. La CDAP, qui a remplacé le Tribunal administratif, est également compétente pour statuer sur les recours interjetés contre des décisions sur réclamation prises en application de la LIFD, en vertu de l'art. 140 LIFD et de l'art. 3 de l'arrêté d'application dans le canton de Vaud de la LIFD (RSV 658.11.1). Déposé dans les délais et les formes prévus par la LPA et la LIFD, le recours est recevable à la forme.

E. 2

L'objet du litige consiste à déterminer la nature de la prestation en capital de 300'000 fr. perçue par le recourant au titre d'indemnité de départ, ce qui permettra d'arrêter le mode d'imposition de celle-ci, soit au titre de prestation en capital provenant de la prévoyance, soit au titre de revenu ordinaire 2006.

E. 3

et les références citées; en particulier Heinrich Jud, *Steuerfolgen von Stellenwechsel und Entlassung*, in Thomas Geiser/Peter Münch, *Stellenwechsel und Entlassung*, Bâle 1997, p. 431 et les références citées). ad) Dans sa Circulaire n°1 du 3 octobre 2002 intitulée «Les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur» (Archives 71, p. 541 ss), l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) a énoncé des critères

visant en particulier à établir quand une prestation en capital versée lors de la cessation des rapports de service revêt le caractère de prévoyance (voir art. 17 al. 2 LIFD) et quand elle constitue au contraire un revenu acquis en compensation (voir art. 23 let. a ou c LIFD). Sous le titre «3.2 Versements de capitaux analogues effectués par l'employeur (indemnités de départ ayant un caractère de prévoyance; art. 17 al. 2 LIFD)», la circulaire n°1 de l'AFC expose que les indemnités de départ ont un caractère de prévoyance lorsqu'elles sont destinées exclusivement et irrévocablement à atténuer les conséquences financières découlant des risques liés à la vieillesse, à l'invalidité et au décès. Y sont assimilables, par exemple, les indemnités accordées bénévolement par l'employeur au salarié pour lui permettre de combler les lacunes de sa prévoyance professionnelle résultant de la cessation prématurée d'activité. Les principes découlant du droit de la prévoyance doivent être pris en considération lors du calcul. L'indemnité doit être similaire aux prestations LPP et servir objectivement à assurer de façon adéquate au destinataire le maintien de son niveau de vie habituel lors de la réalisation d'un cas de prévoyance (âge, décès, invalidité). Cette appréciation repose sur une vision d'avenir au moment de la naissance du droit ou du versement de la prestation. Elle doit par conséquent être faite au préalable. La circulaire n°1 de l'AFC énonce encore trois conditions qui doivent être remplies cumulativement pour que des versements de capitaux analogues effectués par l'employeur, au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD, puissent être considérés sur le plan fiscal comme des prestations de prévoyance: - la personne contribuable quitte l'entreprise dès qu'elle a 55 ans révolus; - l'activité lucrative (principale) est définitivement abandonnée ou doit l'être; - une lacune dans la prévoyance découle du départ de l'entreprise et de son institution de prévoyance. Elle doit être déterminée par l'institution de prévoyance. Au surplus, seules les lacunes portant sur les cotisations ordinaires de l'employeur et du salarié pour la période s'étendant entre la sortie de l'institution de prévoyance et le moment de l'âge ordinaire de la retraite, fondées sur le salaire assuré précédemment, peuvent être prises en considération. Une lacune déjà existante lors de la sortie de l'institution de prévoyance n'entre pas en ligne de compte dans le calcul. Pour les indemnités de sortie de l'employeur, il faut par conséquent déterminer dans chaque cas la part nécessaire pour couvrir les lacunes liées au départ prématuré de l'entreprise. Ces conditions doivent être remplies au moment du versement (Gladys Laffely Maillard, Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, N51 ad art. 17). ae) Une partie de la doctrine (Frédéric Vuilleumier et Etienne Von Streng, Traitement fiscal des indemnités de départ et autres versements de capitaux de l'employeur, RDAF 2003 II p. 129 ss) estime que les critères posés par la circulaire n°1 de l'AFC sont trop restrictifs et absolus. Selon une autre partie de la doctrine (Gladys Laffely Maillard, op. cit., ad art. 17 p. 231 ss), lesdits critères, nonobstant, n'en sont pas moins coordonnés aux principes de la prévoyance professionnelle et aux mesures collectives effectivement prises par l'employeur pour son personnel; leur caractère objectif est en outre le garant contre toute application arbitraire; ni les matériaux législatifs ni la systématique de la LIFD ne permettent au demeurant de donner une interprétation extensive de l'art. 17 al. 2 autorisant l'employeur à contourner les principes ancrés dans la LPP par le versement de prestations individuelles destinées à augmenter la prévoyance de l'employé, voire à combler des lacunes qui pourraient résulter d'un autre système de prévoyance moins favorable chez un nouvel employeur ou de la poursuite d'une activité lucrative moins bien rémunérée entraînant une diminution probable des prestations de prévoyance futures. ba) En l'espèce, selon l'autorité intimée, l'indemnité de licenciement de 300'000 fr. perçue par le recourant ne revêt pas un caractère de prévoyance car deux des trois conditions posées par la circulaire n°1 de l'AFC ne sont pas

remplies: le recourant a 54 ans et n'a pas cessé définitivement son activité lucrative. L'autorité intimée développe l'argumentation suivante: La condition de la cessation définitive de l'activité lucrative est une condition essentielle qui ne saurait être relativisée et qui découle de l'interprétation de la loi. A teneur de l'art. 17 al. 2 LIFD, seules les prestations en capital de l'employeur qui sont analogues à celles provenant d'une institution de prévoyance peuvent être imposées de manière privilégiée au taux de la prévoyance, conformément à l'art. 38 LIFD. Par le terme "analogues à celles provenant d'une institution de prévoyance", il faut entendre les versements effectués dans le même cadre que ceux effectués par l'institution de prévoyance, c'est-à-dire soit lors de la réalisation d'un cas de prévoyance (invalidité, décès et vieillesse), soit lors de la cessation prématurée des rapports de travail. Les changements d'employeur ne sont pas visés par ces dispositions puisque l'employé reste affilié à un nouveau rapport de prévoyance. Comme l'employé cotise à la prévoyance professionnelle dans sa nouvelle activité lucrative, il se trouve en effet toujours dans la phase de constitution de sa prévoyance professionnelle auprès d'une nouvelle institution de prévoyance. Il ne remplit dès lors pas les conditions du droit au versement des prestations de vieillesse. En l'occurrence, on ne peut pas considérer que la condition relative à la cessation définitive de l'activité lucrative soit remplie puisque non seulement le contribuable n'avait pas l'intention de cesser son activité lucrative, s'inscrivant au chômage le mois qui a suivi la résiliation de son contrat de travail, mais il a, de surcroît, retrouvé un emploi à 100% dans le domaine immobilier auprès de la société Z._____ Sàrl le 1er septembre 2007. Quant à la condition de l'âge, qui n'est pas remplie en l'espèce, elle ne peut pas non plus être relativisée. Il n'est dès lors pas déterminant que le recourant était âgé de 54 ans et 9 mois au moment des faits. bb) Pour sa part, le recourant, se fondant sur une jurisprudence rendue par le Tribunal administratif du canton de Fribourg publiée dans la RDAF 2006 II 309, requiert que les critères posés par la circulaire n°1 de l'AFC soient appliqués avec souplesse et qu'il soit tenu compte de l'ensemble des circonstances de son cas. Il fait notamment valoir qu'à 54 ans, sa situation est identique à celle d'une personne de 55 ans en ce qui concerne les perspectives de retrouver un travail équivalent à celui qu'il exerçait, et qu'il ressort clairement d'une attestation établie le 6 juin 2006 par son employeur que le versement de 300'000 fr. était destiné à combler la lacune de prévoyance créée par la perte de son emploi. ca) En principe, une ordonnance administrative ne contient pas de règles juridiques; elle ne constitue pas une norme qui imposerait un certain comportement, actif ou passif, à l'administré; celui-ci ne saurait non plus en tirer un droit. Cette directive donne le point de vue d'un organe de l'Etat sur l'application des normes applicables et non pas une interprétation contraignante de celles-ci. Le juge doit toutefois s'en écarter lorsqu'elle établit des normes qui ne sont pas conformes aux règles légales applicables (ATF 133 II 305 consid. 8.1 p. 315; 133 V 394 consid. 3.3 p. 397/398, 450 consid. 2.2.4 p. 455/456, et les arrêts cités). Il ne le fait pas lorsque l'ordonnance administrative concrétise la loi de manière adéquate; en ce sens, il est tenu compte des efforts de l'administration, tendant à assurer une application égale de la loi (ATF 133 V 257 consid. 3.2 p. 258/259, 353 consid. 5.4 p. 352, 394 consid. 3.3 p. 397/398, et les arrêts cités). cb) Les trois conditions posées par la circulaire n°1 de l'AFC, en ce qu'elles tendent à concrétiser par des règles uniformes l'application de l'art. 17 al. 2 LIFD, peuvent être considérées comme conformes à cette disposition. En effet, eu égard au caractère de prévoyance que doit revêtir une indemnité afin de bénéficier d'une imposition privilégiée au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD et de l'art. 38 LIFD, les critères d'une limite d'âge fixée à 55 ans, de la cessation de l'activité lucrative principale et de l'existence d'une lacune de

prévoyance apparaissent adéquats. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a appliqué la circulaire n°1 de l'AFC. Il convient cependant de lui faire grief de n'avoir pas suffisamment pris en compte, lors de l'examen des critères de cette circulaire, les circonstances du cas d'espèce du recourant. Or, comme on va le voir, une telle prise en compte amène à considérer que l'indemnité en capital perçue par celui-ci revêt un caractère de prévoyance. cc) L'autorité intimée considère qu'à 54 ans, le recourant ne remplit pas la condition selon laquelle le contribuable doit avoir 55 ans révolus lorsqu'il quitte l'entreprise. Or, à 54 ans, neuf mois et quatorze jours, les perspectives du recourant (qui occupait un poste de directeur en charge de l'immobilier au sein de la Y. _____ depuis près de 24 ans et percevait un salaire mensuel brut de 14'500 fr. en 2005 et 2006, auquel s'ajoutait un bonus annuel dont le montant en 2005 était de 66'000 fr.) de retrouver un travail équivalent à celui qu'il exerçait étaient, lorsqu'il a été mis fin à son contrat de travail, identiques à celles d'une personne de 55 ans, c'est-à-dire très aléatoires, et lorsque la prestation en capital a été versée, au mois de juin 2006, il apparaissait peu vraisemblable qu'il retrouve un emploi similaire aux mêmes conditions. En effet, dans un marché du travail saturé et notoirement peu enclin à engager des travailleurs relativement proches de l'âge de la retraite, la probabilité était forte qu'il soit finalement contraint à renoncer à l'exercice de son activité ou à tout le moins à accepter un emploi moins bien rémunéré. Ce qui s'est confirmé par la suite, le recourant ayant retrouvé un emploi seulement dès le 1^{er} novembre 2007 pour un salaire mensuel de 5'000 francs. En refusant de considérer que son cas ne revêtait pas un caractère de prévoyance au motif qu'il n'avait pas 55 ans révolus, l'autorité intimée a donc fait montre d'un formalisme excessif. L'autorité intimée considère que la condition de l'abandon définitif de l'activité lucrative n'est pas non plus remplie en l'espèce, dès lors que le recourant a retrouvé un emploi. Or, eu égard au but de prévoyance poursuivi, il convient, lors de l'examen de ce critère, de comparer le nouvel emploi au précédent, notamment en terme de revenus. En effet, le seul fait de poursuivre une activité professionnelle ne suffit pas à garantir que le niveau de vie puisse être maintenu face à la réalisation d'un cas de prévoyance, notamment lorsque la prise du nouvel emploi entraîne une baisse sensible du revenu. En l'occurrence, le nouvel emploi que le recourant occupe lui procure un salaire très inférieur au précédent (de l'ordre de deux tiers), qui ne permet pas de compenser la lacune de prévoyance créée par son licenciement. Pour ce motif, la condition de l'abandon de l'activité lucrative doit être considérée comme remplie. Enfin, et cela n'est pas contesté, au moment du versement de la prestation, la résiliation du contrat de travail a eu pour conséquence de créer une lacune de prévoyance future que la prestation en capital pouvait objectivement compenser en partie ou en totalité, puisqu'il existe une différence importante entre la rente complète que le recourant pouvait espérer recevoir s'il avait conservé son emploi jusqu'à 65 ans et la rente de retraite fondée sur son avoir de prévoyance effectif, et ce quand bien même le recourant cotise à nouveau auprès d'une nouvelle institution de prévoyance en fonction de son salaire actuel: il ressort de l'attestation que le gestionnaire du fonds de prévoyance de la Y. _____ a établie, le 20 août 2008, que le montant des bonifications versées par l'employeur et le recourant pour sa prévoyance, entre la date de son licenciement et l'âge réglementaire de la retraite, se serait élevé à 365'000 fr. compte tenu de son salaire lors de son licenciement. Par ailleurs, il sied de relever que le fait que le recourant ait investi le montant de la prestation dans un compte de troisième pilier prouve que l'indemnité de départ sert à combler la lacune de prévoyance, ce qui lui confère de façon déterminante un caractère de prévoyance. d) Il convient dès lors de retenir que l'indemnité de licenciement perçue par le recourant revêt un caractère de

prévoyance. e) Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis dans le sens que le montant de 300'000 fr. qui a été versé au recourant par son employeur en juin 2006 doit être considéré au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD comme un versement de capital analogue à un versement de capital provenant d'une institution de prévoyance et doit bénéficier à ce titre du régime d'imposition favorable prévu par l'art. 38 LIFD.

E. 4

Impôt cantonal En droit cantonal harmonisé, les art. 19 al. 1, 20 al. 1 et 27 let. a et c LI ont une teneur identique à celle des art. 16 al. 1, 17 al. 1 et 23 let. a et c LIFD. Quant à l'art. 20 al. 2 LI, il prévoit la même règle que celle énoncée à l'art. 17 al. 2 LIFD, à savoir que les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et les versements de capitaux analogues versés par l'employeur sont imposables d'après les dispositions de l'art. 49 LI. Il ressort des al. 1 et 2 de cette disposition que les prestations en capital provenant de la prévoyance sont imposées séparément et au tiers du barème ordinaire. En présence de règles similaires, le raisonnement mené et la conclusion adoptée pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal.

E. 5

Vu ce qui précède, le recours doit être admis et la décision litigieuse annulée. Vu le sort du recours, le présent arrêt sera rendu sans frais. Assisté par un mandataire professionnel, le recourant a droit à des dépens.

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