

VD_OMNI FI.2009.0024 vom 1. September 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-09-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0024

FR: VD_OMNI FI.2009.0024 du 1 septembre 2009

IT: VD_OMNI FI.2009.0024 del 1 settembre 2009

Regeste

X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | L'indemnité de 325'000 fr. perçue par le recourant lors de son licenciement doit être considérée au sens de l'art.17 al. 2 LIFD et à hauteur de 118'156 fr.45 comme un versement de capital analogue à un versement de capital provenant d'une institution de prévoyance car elle revêt un caractère de prévoyance. En revanche, le solde de l'indemnité ne saurait bénéficier d'un taux périodisé au sens de l'art. 37 LIFD, car il ne s'agit pas d'un capital qui, conformément à la nature des prestations, devait être acquitté sous forme périodique. Recours partiellement admis car l'ACI n'a pas suffisamment pris en compte dans l'examen des critères déterminants qui n'ont pas force de loi s'agissant de directives émises par l'administration des 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 procédures 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 325'000 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 2001 selon l'art. 47 LIFD, soit au titre de capital remplaçant des prestations périodiques.

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). d) 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). e) 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. f) 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). 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.

E. 4

En cas de versements de capitaux de l'employeur à la fin de rapport de service, il y a lieu de vérifier si ce versement a ou non un caractère de prévoyance au sens de l'art. 17 al. 2 (Arch. 71, 486 = RDAF 2001 II 253, 259, consid. 3e). Contrairement aux affirmations de l'autorité intimée, il n'y a pas d'addition pour ces prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle et les autres sommes dont il est question à l'art. 38 LIFD imposées en vertu de l'art. 48 LIFD, avec les revenus extraordinaires soumis à l'impôt annuel spécial en regard de l'art. 47 LIFD (Yersin-Noël Commentaire romand IFD ad. art. 47, p. 612). Bien que la Circulaire no 1 du 3 octobre 2002 intitulée "les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur" susmentionnée ait pris effet postérieurement à l'époque du versement effectué en faveur des recourants, il y a lieu d'en faire une application analogique dans le cadre des principes qui ont été énoncés ci-dessus. En l'espèce, force est de constater que le recourant remplit d'emblée deux conditions; son activité lucrative a été définitivement abandonnée d'une part et, d'autre part, il existe une lacune dans sa prévoyance découlant du départ de l'entreprise. Selon l'institution de prévoyance, cette dernière s'élève à 118'176 fr. 45 cts, montant déterminé exclusivement 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 et fondé sur le salaire assuré précédemment. L'autorité intimée considère que la condition selon laquelle le contribuable quitte l'entreprise dès qu'il a cinquante-cinq ans n'est pas remplie en l'espèce, le recourant étant âgé de cinquante-trois ans et sept mois au moment où il a quitté l'entreprise et touché son indemnité. Or, après plus de dix-huit ans au service de la société Y. _____ SA avec le titre final de sous-directeur et un salaire annuel supérieur à 200'000 fr., les perspectives de retrouver un travail équivalent à celui qu'il exerçait en regard de sa formation de cambiste était identique à celle d'une personne de cinquante-cinq ans, c'est-à-dire très aléatoire, et lorsque la prestation en capital a été versée, au mois de décembre 2001, il apparaissait peu vraisemblable qu'il retrouve un emploi similaire aux mêmes conditions. Dans un marché du travail saturé 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 accepter un emploi hors de sa formation et bien moins rémunéré. Ceci s'est d'ailleurs confirmé par la suite puisque le recourant n'a pas repris d'emploi jusqu'à sa mise à la retraite anticipée à

l'âge de soixante ans. Dans ces circonstances, l'autorité intimée a fait preuve d'un formalisme excessif en refusant un caractère de prévoyance à la lacune dûment établie au motif que le recourant n'avait pas cinquante-cinq ans révolus (FR.2008.0116; FI.2008.0134).

E. 5

Reste à examiner si le solde du capital versé par l'employeur, soit 206'223 fr. 55 cts peut faire l'objet, comme le prétend le recourant, de l'application des conditions de l'art. 37 LIFD réservé aux versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques. Si, comme on l'a vu ci-dessus, il n'y a pas d'addition avec les prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle, tous les revenus extraordinaires réalisés dans la même année civile seront additionnés et soumis ensemble à un impôt annuel spécial selon l'art. 47 LIFD. Le texte même de cette disposition énumère comme revenu extraordinaire soumis à l'impôt annuel spécial en cas de taxation intermédiaire des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques et des indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci. Pour cette seule raison déjà, il n'y a pas place pour l'application de l'art. 37 LIFD. Au surplus, l'application du taux périodisé est exclue lorsqu'une prestation est versée sous forme de capital unique – destiné à compenser la perte de prétentions se rapportant au passé ou à l'avenir – au choix des parties; le taux de la rente ne peut dès lors pas s'appliquer aux indemnités de départ ou aux indemnités contractuelles versées en raison de longs rapports de service (Arch. 70, 210 = RDAF 2002 II 1, 6, consid. 4c in fine). Ce montant supplémentaire versé ne remplace nullement des prestations périodiques et constituent un salaire complémentaire (Arch. 71, 486, = RDAF 2001 II, 253, 259 s; consid. 4b). Ne peuvent bénéficier de l'imposition privilégiée selon l'art. 37 LIFD que les versements de capitaux qui, conformément à la nature des prestations en question devaient être acquittés sous forme périodique. En plus des rentes dans le domaine des assurances sociales, cela pourrait être le cas des contributions d'entretien (art. 125 CCS) ou des rappels de salaire, fondés sur l'art. 8 al. 3 Cst. Sont exclues les indemnités pour cause de départ ou en cas de paiement de salaires fondé sur un accord dans le cadre d'un long rapport de service (RDAF 2002 II p. 1, 6). En conséquence, le solde de l'indemnité de 206'223 fr. et 55 cts ne saurait bénéficier d'un taux périodisé au sens de l'art. 37 LIFD et doit être imposé, comme l'a d'ailleurs fait l'autorité intimée, en regard des articles 47 et 36 LIFD.

E. 6

Au vu de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis dans le sens qu'un montant de 118'156 fr. et 45 cts doit être retenu comme revêtant un caractère de prévoyance et en conséquence être imposé en regard des art. 17 al 2, 38 et 48 LIFD. La taxation intervenue sur le solde de l'indemnité de 206'223 fr. 55 cts sur la base de l'art. 47 LIFD doit être confirmée. Vu le sort du recours, l'émolument du recourant sera réduit. Assisté par un mandataire professionnel, il aura également droit à des dépens réduits.