

VD_OMNI FI.2011.0060 vom 30. Januar 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-01-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0060

FR: VD_OMNI FI.2011.0060 du 30 janvier 2013

IT: VD_OMNI FI.2011.0060 del 30 gennaio 2013

Regeste

A. X. _____, B. X. _____/Administration cantonale des impôts | Imposition de l'indemnité transactionnelle perçue par un cadre de l'administration publique ensuite de son licenciement avec effet immédiat. Celui-ci réclamait une indemnité totale brute de 523'519 fr. et a touché un montant brut de 200'000 fr., plus 30'000 fr. de gains intermédiaires qui lui sont acquis. Il ressort de l'interprétation de la convention de transaction que si les motifs invoqués n'étaient assurément pas suffisants pour entraîner le licenciement immédiat de l'intéressé, ils étaient susceptibles en revanche de conduire à un licenciement ordinaire. Dès lors que l'intéressé n'a pas perçu la totalité des prestations prévues dans son contrat en cas de cessation non fautive des rapports de travail (dommage résultant du congé au sens de l'art. 337c al. 1 CO), soit 283'492 fr., il n'y a pas lieu de considérer tout ou partie de cette indemnité comme une réparation du tort moral (au sens de l'art. 337c al. 3 CO) résultant de ce licenciement. Par conséquent, ce montant compense l'inexécution du contrat et la perte des avantages résultant de celui-ci et demeure imposable conformément aux art. 23 let. a LIFD et 27 let. a LI.

Erwägungen

E. 1

Les parties sont divisées en l'occurrence sur la nature de l'indemnité perçue par A. X. _____ ensuite de la transaction passée avec son ex-employeur, C. _____. En substance, les recourants font valoir que ce montant équivaldrait à une réparation du tort moral subi par l'intéressé du chef de son licenciement immédiat, de sorte qu'il devrait être exonéré, au moins partiellement. Pour l'autorité intimée en revanche, ce montant compenserait la perte de salaire résultant de ce licenciement, de sorte qu'il devrait être imposable et ce, dans son intégralité. a) Aux termes des articles 17 al. 1 de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) et 20 al. 1 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), sont imposables 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. 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. 38 LIFD et 49 LI (cf. art. 17 al. 2 LIFD et 20 al. 2 LI). A teneur des articles 23 LIFD et 27 LI, sont également imposables: tout revenu acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative (let. a); les sommes uniques ou périodiques obtenues ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé (let. b); les indemnités obtenues lors

de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci (let. c); les indemnités obtenues en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit (let. d); les gains de loterie et d'autres institutions semblables (let. e); la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale (let. f). b) Selon les art. 24 LIFD et 28 LI, sont en revanche exonérés de l'impôt: les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial (let. a); les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage, sous réserve art. 20 al. 1 let. a LIFD et 23 al. 1 let. a LI (let. b); 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 (let. c); les subsides provenant de fonds publics ou privés (let. d); 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 (let. e); 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 (let. f); les versements à titre de réparation du tort moral (let. g); les revenus perçus en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité (let. h); 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 (let. i). L'art. 24 let. g LIFD fait suite à la jurisprudence du Tribunal fédéral qui, sous l'empire de l'ancien arrêté fédéral (AIFD), avait renoncé à traiter les prestations en réparation du tort moral comme un revenu du travail et à les traiter fiscalement comme tels (Archives de droit fiscal 56, p. 61 et ss, not. consid. 2e). Selon la doctrine, les indemnités de l'employeur versées à la suite d'un congé abusif (art. 336a CO) ou d'un congé injustifié (art. 337c CO) sont considérées à cet égard comme des versements à titre de réparation du tort moral et doivent dès lors être exonérées (cf. Felix Richner/ Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2^{ème} édition, Zurich 2009, ad art. 24 n° 96, p. 439; Gladys Laffely Maillard, in Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 24 n° 40, p. 430). c) Sous réserve des exceptions et exonérations prévues par la loi, toutes les formes de revenu sont en principe imposables (ATF 117 Ib 1 consid. 2b p. 2; 108 Ib 227 consid. 2a p. 228 s.; ATF 2C_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.1, in: RDAF 2010 II 474; 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 2.2). Comme tous les facteurs conduisant à une diminution de la créance fiscale (v. sur ce point, Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées), les articles 24 LIFD et 28 LI doivent dès lors être interprétés de façon restrictive, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'étendre leur champ d'application à d'autres éléments du revenu.

E. 2

Comme tous les collaborateurs de C._____, A. X._____ était soumis à la loi vaudoise du 12 novembre 2001 sur le personnel de C._____ (LPers-VD), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2003. a) Cette loi précise, à son art. 61 al. 1, que l'autorité d'engagement ou le collaborateur peut résilier immédiatement le contrat en tout temps pour de justes motifs (1^{ère} phrase). Sont notamment considérées comme tels, toutes les circonstances qui, selon les règles de la bonne foi, ne permettent pas d'exiger de celui qui a donné le congé la continuation des rapports de travail (2^{ème} phrase). Les articles 337b et

337c CO s'appliquent à titre de droit cantonal supplétif (ibid., al. 2). La première de ces deux dispositions s'applique lorsque la résiliation est justifiée. Si les justes motifs de la résiliation immédiate du contrat consistent dans son inobservation par l'une des parties, celle-ci doit réparer intégralement le dommage causé, compte tenu de toutes les prétentions découlant des rapports de travail (art. 337b al. 1 CO). Dans les autres cas, le juge apprécie librement les conséquences pécuniaires de la résiliation immédiate en tenant compte de toutes les circonstances (ibid., al. 2). La seconde régit au contraire les conséquences d'une résiliation immédiate non justifiée. Lorsque l'employeur résilie immédiatement le contrat sans justes motifs, le travailleur a droit à ce qu'il aurait gagné, si les rapports de travail avaient pris fin à l'échéance du délai de congé ou à la cessation du contrat conclu pour une durée déterminée (art. 337c al. 1 CO). On impute sur ce montant ce que le travailleur a épargné par suite de la cessation du contrat de travail ainsi que le revenu qu'il a tiré d'un autre travail ou le revenu auquel il a intentionnellement renoncé (ibid., al. 2). Le juge peut condamner l'employeur à verser au travailleur une indemnité dont il fixera librement le montant, compte tenu de toutes les circonstances; elle ne peut toutefois dépasser le montant correspondant à six mois de salaire du travailleur (ibid., al. 3).

b) A l'instar d'une résiliation abusive, tout congé immédiat qui ne repose pas sur un juste motif comporte une atteinte aux droits de la personnalité du travailleur. Cette atteinte ouvre les droits précisément décrits à l'art. 337c CO, soit des dommages-intérêts (al. 1) et une indemnité *sui generis* (al. 3) dont il est admis qu'elle peut prendre en compte les effets économiques du licenciement (ATF 135 III 405 consid. 3.2 p. 409). Que la résiliation immédiate soit justifiée ou non, le contrat de travail prend fin immédiatement, en droit (Rémy Wyler, *Droit du travail*, 2^{ème} éd., Berne 2008, p. 513). La prétention du travailleur fondée sur l'art. 337c al. 1 CO est donc une créance en dommages-intérêts, qui inclut non seulement le salaire, mais également la compensation des autres avantages résultant du contrat de travail, tels que les gratifications ou les indemnités de départ (ATF 4C.321/2005, consid. 8.3; 117 II 270 consid. 3b p. 271/272). Les indemnités de remplacement au sens de l'art. 337c al. 1 CO sont de nature salariale et donnent lieu à la perception de cotisations sociales, exception faite des cotisations à la prévoyance professionnelle (cf. Wyler, p. 514, réf. citée). Seules les imputations prévues par l'art. 337c al. 2 CO peuvent être opérées (Wyler, p. 516).

L'indemnité prévue par l'art. 337c al. 3 CO, qui s'ajoute aux droits découlant de l'art. 337c al. 1 CO, est de même nature et vise les mêmes buts que l'indemnité prévue à l'art. 336a CO en cas de licenciement abusif (ATF 123 V 5 consid. 2a p. 7). Le Tribunal fédéral a relevé la double finalité - punitive et réparatrice - de l'indemnité prescrite à l'art. 336a CO. Comme celle-ci est due même si le travailleur ne subit aucun dommage, il ne s'agit pas de dommages-intérêts au sens classique, mais d'une indemnité *sui generis*, s'apparentant à une peine conventionnelle (ATF 135 III 405 consid. 3.1 p. 408; 123 III 391 consid. 3b p. 392, références citées). L'indemnité est fixée d'après la gravité de la faute de l'employeur, la mesure de l'atteinte portée aux droits de la personnalité du travailleur et la manière dont la résiliation a été annoncée; d'autres critères tels que la durée des rapports de travail, l'âge du lésé, sa situation sociale, une éventuelle faute concomitante et les effets économiques du licenciement entrent aussi en considération (ATF 4A_660/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.2 et les références). Par ailleurs, les indemnités des art. 336a et 337c al. 3 CO couvrent en principe tout le tort moral subi par le travailleur licencié. On rappelle à cet égard que le tort moral qui correspond aux souffrances physiques ou psychiques que ressent le lésé à la suite d'une atteinte à la personnalité est un dommage purement immatériel, qu'il est difficile d'estimer en argent (Roland Brehm, in *Berner Kommentar*, ch. 9 ss, ad art. 47 CO; cf.

ATAF A-845/2007 du 17 février 2010, consid. 10.2). Une résiliation immédiate injustifiée, même donnée dans des conditions qui correspondent à un congé abusif, ne peut donner droit aux deux indemnités prévues par les art. 336a et 337 al. 1 CO; le cumul des indemnités n'est donc pas possible et, dans un tel cas, le juge allouera en principe la seconde (ATF 121 III 64 consid. 2b pp. 67-68). Le Tribunal fédéral admet toutefois l'application cumulative des art. 337c al. 3 et 49 CO dans des situations exceptionnelles, lorsque l'atteinte portée aux droits de la personnalité du travailleur est grave au point qu'une indemnité correspondant à six mois de salaire ne suffit pas à la réparer (ATF 4C.177/2003 du 21 octobre 2003 consid. 4.1; 4C.463/1999 consid. 9c, non publié in ATF 126 III 395; cf. en outre Wyler, op. cit., p. 518). Selon la jurisprudence, l'allocation et l'évaluation d'une indemnité à verser en application de l'art. 49 al. 1 CO dépendent avant tout de la gravité des souffrances causées par l'atteinte à la personnalité, et de la possibilité de l'adoucir sensiblement par le versement d'une somme d'argent (ATF 137 III 303 consid. 2.2.2 p. 309; 130 III 699 consid. 5.1 p. 704). Sauf circonstances particulières, l'indemnité est due dans tous les cas de licenciement immédiat injustifié (ATF 121 III 64 consid. 3c p. 68; 120 II 243 consid. 3e p. 247). Les exceptions doivent être fondées sur les circonstances de chaque cas particulier; elles supposent l'absence de faute de l'employeur ou d'autres motifs qui ne sauraient être mis à sa charge (ATF 116 II 300 consid. 5a p. 301 s.). On déduit par ailleurs du texte et de la systématique de l'art. 337c CO que la faute concomitante du travailleur est un facteur de réduction ou de suppression de l'indemnité de l'al. 3 de l'art. 337c CO, mais non pas de la créance due en application de l'al. 1 de ce même article (ATF 120 II 243 consid. 3e p. 248). Par comparaison, on relève enfin qu'au sens de l'art. 11 al. 3 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (LACI; RS 837.0) sont considérées comme indemnités pour cause de résiliation anticipée des rapports de travail les prétentions fondées sur les art. 337b et 337c al. 1 CO. Dans ces deux cas, il s'agit d'indemnités correspondant à des dommages-intérêts pour la perte de salaire (v. Thomas Nussbaumer, Arbeitslosenversicherung, in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht [SBVR], n° 132 et les notes 275, 276 et 277 p. 55). Il en va différemment des indemnités fondées sur les art. 336a et 337c al. 3 CO parce que celles-ci ne font pas partie du salaire déterminant (ATF 123 V 5, déjà cité; v. en outre Nussbaumer, op. cit., n° 132; Wyler, op. cit., p. 518).

E. 3

En l'occurrence, à la lumière de ce qui précède, plusieurs constatations doivent être faites s'agissant de l'indemnité perçue par A. X. _____.

a) A titre préliminaire, on relève que ce versement ne résulte pas de l'exécution d'une décision judiciaire, puisqu'il est intervenu à la suite d'une transaction extrajudiciaire. On rappelle à cet égard que pour apprécier la forme et les clauses d'un contrat, il y a lieu de rechercher la réelle et commune intention des parties, sans s'arrêter aux expressions ou dénominations inexacts dont elles ont pu se servir, soit par erreur, soit pour déguiser la nature véritable de la convention (cf. art. 18 al. 1 CO). Il incombe donc au juge d'établir, dans un premier temps, la volonté réelle des parties, le cas échéant empiriquement, sur la base d'indices. S'il ne parvient pas à déterminer cette volonté réelle, ou s'il constate qu'une partie n'a pas compris la volonté réelle manifestée par l'autre, le juge recherchera quel sens les parties pouvaient et devaient donner, selon les règles de la bonne foi, à leurs manifestations de volonté réciproques (application du principe de la confiance ; ATF 127 III 444 consid. 1b p. 445). Il n'y a cependant pas lieu de s'écarter du sens littéral lorsqu'il n'y a pas de raisons sérieuses de penser qu'il ne correspond pas à la volonté des parties (ATF 129 III 118 consid. 2.5 p. 122). Lorsqu'elle est établie, la

réelle et commune intention des parties ne laisse plus de place à l'interprétation selon le principe de la confiance (ATF 128 III 265 consid. 3a p. 267). b) A teneur du chiffre I de la convention passée entre les parties, A. X. _____ conteste que la résiliation immédiate du contrat ait reposé en l'espèce sur de justes motifs. Pour lui, ce licenciement était clairement injustifié. Pour sa part, C. _____ s'est montré plus réservé; il s'est contenté d'en prendre acte, tout en regrettant les circonstances dans lesquelles les rapports ont pris fin, sans revenir au demeurant sur les motifs du congé, mais en relevant que les compétences de l'intéressé n'ont jamais été mises en doute. Sur la base de ce texte lacunaire, il est difficile de retenir que les parties se sont mises d'accord pour reconnaître que le licenciement immédiat de A. X. _____ n'était pas justifié. Il n'en demeure pas moins qu'une indemnité a été versée à l'intéressé. Cette manifestation de volonté de C. _____ pourrait signifier prima facie que, si les motifs invoqués n'étaient assurément pas suffisants pour entraîner le licenciement immédiat de l'intéressé au sens de l'art. 61 al. 1 LPers-VD, ils étaient susceptibles en revanche de conduire à un licenciement ordinaire conformément à l'art. 59 al. 1 LPers-VD. Dans ce cas toutefois, la prétention de A. X. _____ est limitée à une créance de salaire de six mois, soit jusqu'au 30 novembre 2003, vu les conditions applicables aux chefs de service; cela représente un montant de 118'471 fr.15, si l'on se réfère aux deux premiers postes de la conclusion III de la demande dont le TRIPAC a été saisi. En fondant ses prétentions sur l'art. 337c al. 1 CO, A. X. _____ a en effet revendiqué en premier lieu la réparation de l'intégralité du préjudice subi du chef de l'inexécution par son ex-employeur des obligations résultant du contrat de travail de durée indéterminée. En sus de la créance de l'intéressé au paiement de son salaire jusqu'au 30 novembre 2003, cette revendication s'ajoutait en outre au versement d'une indemnité de départ équivalant à neuf mois de salaire, aux termes de la convention applicable aux chefs de service, puisque cela faisait plus de six ans qu'il occupait cette fonction lorsqu'il a été licencié. Cela représente un montant total de 283'492 fr., toujours selon la conclusion III de la demande, plus particulièrement les trois premiers postes. Or, si ce montant avait été alloué à A. X. _____, force aurait été de retenir qu'il s'agissait là d'un revenu acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative au sens des art. 23 let. a LIFD et 27 let. a LI et partant, imposable (v. dans un sens similaire, arrêt FI.2008.0081 du 27 mai 2009). En lieu et place, il a obtenu une indemnité transactionnelle de 200'000 francs. A ce montant, il faut encore ajouter la somme de 30'000 fr., C. _____ ayant remboursé à la caisse de chômage, subrogée vu l'art. 29 al. 2 LACI, le montant des indemnités journalières servies à l'intéressé (convention du 23 janvier 2004, ch. III), ainsi que les gains intermédiaires réalisés par celui-ci durant sa période de chômage, qui lui sont acquis (ibid., ch. IV), mais qui n'ont pas été chiffrés. Vu l'art. 337c al. 2 CO, A. X. _____ aurait dû en effet se laisser imputer ces deux montants de sa créance en paiement du salaire jusqu'au terme du contrat. Il y a donc lieu de considérer qu'au total, c'est à tout le moins une somme de 230'000 fr. que l'intéressé a perçue dans le cadre de la transaction. c) En invoquant en second lieu l'art. 337c al. 3 CO, A. X. _____ a requis de C. _____ l'octroi d'une indemnité proportionnée à l'atteinte portée par le licenciement aux droits de sa personnalité. A ce titre, il ne pouvait sans doute prétendre qu'à une indemnité équivalant à six mois de salaire, soit 110'013 fr.90; il est plus que douteux, en revanche, qu'il ait pu obtenir en sus une indemnité pour congé abusif, le cumul entre les deux prétentions n'étant pas possible, comme on l'a vu plus haut. Un tel montant couvre en principe le tort moral subi par l'intéressé du chef du congé et des circonstances particulières dans lequel celui-ci est intervenu. Toutefois, A. X. _____ a requis cumulativement l'octroi d'un montant de

20'000 fr. à titre de réparation du tort moral fondée sur l'art. 49 CO. Dans son procédé complémentaire devant le TRIPAC, il explique ainsi que son avenir professionnel aurait été «sérieusement compromis par la médiatisation de son affaire et les accusations diffamatoires qui ont gravement porté atteinte à son honneur personnel et professionnel» (allégué 167). Il fait en outre état de ce que lui-même, sa femme et ses enfants auraient été «traumatisés» par cette affaire (allégué 170). Cela étant, comme on l'a vu ci-dessus, seules des situations exceptionnelles justifient l'application cumulative des art. 337c al. 3 et 49 CO. Dès lors, il est plus que vraisemblable au vu des circonstances du cas d'espèce que, dans le meilleur des cas pour lui, c'est une indemnité totale de 110'013 fr.90 qui aurait été allouée à l'intéressé. Vu les articles 24 let. g LIFD et 28 let. g LI, ce montant aurait échappé à l'impôt, compte tenu de ce qui a été expliqué plus haut au considérant 1b, in fine. Il n'en demeure pas moins qu'en la présente espèce, les parties ont transigé sur une somme de 230'000 francs. Or, ce montant ne couvre qu'une partie du dommage résultant du congé au sens de l'art. 337c al. 1 CO. Dans ces conditions, le Tribunal se rallie à l'opinion de l'autorité intimée selon laquelle ce montant est imposable dans sa globalité. On doit admettre que le versement d'une indemnité pour réparation du tort moral au sens de l'art. 337c al. 3 CO ne saurait entrer en ligne de compte, dès lors que le recourant n'a pas perçu la totalité des prestations prévues dans son contrat en cas de cessation non fautive des rapports de travail, soit 283'492 fr., comme on l'a vu plus haut. Sans doute, l'on ne saurait perdre de vue la double nature réparatrice de l'indemnité pour licenciement immédiat non justifié. A cet égard, il est certain que les parties ont fait des concessions réciproques pour parvenir à transiger. Cela étant, même si l'on admettait que A. X. _____ n'a pas renoncé, pour sa part, à la réparation partielle du tort moral qu'il prétendait avoir subi, les recourants ne démontrent pas pour autant que C. _____ aurait porté de façon illicite atteinte à sa personnalité en commettant à son égard une faute grave. Du reste, les cotisations sociales obligatoires, hors LAA et LPP, ont bien été prélevées sur l'indemnité de 200'000 francs. Il s'agit là d'un indice supplémentaire que ce montant représentait bien une partie de la créance que A. X. _____ détenait contre C. _____ du chef d'un licenciement ordinaire, à savoir le versement de six mois de salaire et d'une indemnité de départ. Par conséquent, ce dernier montant, qui compense l'inexécution du contrat et la perte des avantages résultant de celui-ci, demeure imposable conformément aux art. 23 let. a LIFD et 27 let. a LI.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Vu le sort du recours, un émolument judiciaire sera mis à la charge des recourants (articles art. 49 al. 1 et 91 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36). Pour les mêmes raisons, il ne sera pas alloués de dépens (art. 55 al. 1 a contrario et 91 LPA-VD).

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