

# VD\_OMNI FI.2018.0287 vom 1. Mai 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-05-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2018.0287](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0287)

FR: VD\_OMNI FI.2018.0287 du 1 mai 2019

IT: VD\_OMNI FI.2018.0287 del 1 maggio 2019

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Cadre qui, à l'âge de 57 ans, se fait licencier du poste qu'elle occupait depuis dix-sept ans au sein de la direction d'un groupe, mais qui continue durant quelques années à travailler pour ce groupe, à une fonction non organique et avec un salaire réduit de moitié. L'indemnité de 68'000 fr. qu'elle a perçue en compensation d'un solde de vacances non prises en nature doit être imposée en tant que revenu ordinaire, avec les autres revenus réalisés durant l'année où elle a été perçue, et non à un taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de la prestation unique. La prétention de la recourante a pris naissance à la fin de ses rapports de travail et sa revendication est d'autant moins fondée qu'au vu de sa position de cadre dirigeant et de l'indépendance dont elle a disposé à ce titre, elle n'était pas fondée à prétendre au paiement de vacances non prises à l'issue du contrat de travail. Recours au TF admis 2C\_520/2019 du 1er octobre 2019.

## Erwägungen

### E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 LIFD, le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_60/2013 et 2C\_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

### E. 3

Le recours a trait à l'imposition du revenu des contribuables durant l'année 2004. Aux termes des art. 120 LIFD et 170 LI, le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (al. 1, 1<sup>ère</sup> phrase). La prescription ne court pas ou est suspendue: pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (al. 2 let. a). Un nouveau délai de prescription commence à courir: lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable

ou une personne solidairement responsable avec lui (al. 3 let. a). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (al. 4). Bien que cette question n'ait pas été soulevée, le Tribunal constate que la créance fiscale n'est pas encore prescrite au jour où le présent arrêt est rendu.

#### **E. 4**

La recourante fait grief à l'autorité intimée d'avoir imposé le montant de 237'000 fr. qu'elle avait reçue de son ancien employeur durant l'année 2004, suite à son départ de la direction du groupe C. \_\_\_\_\_, comme les autres revenus réalisés cette année-là. Elle fait valoir que ce montant devrait être assimilé à une prestation en capital provenant de la prévoyance au sens des art. 17 al. 2 LIFD et 20 al. 2 LI et, dès lors, soumis au régime de taxation spécifique prévu aux art. 38 LIFD et 49 LI. a) A l'exception de certaines prestations en capital versées lors d'un changement d'emploi et réinvesties dans l'année à des fins de prévoyance (cf. art. 24 let. c LIFD), les rétributions spéciales effectuées par les employeurs à leurs employés au moment où ceux-ci quittent l'entreprise sont imposées en tant que revenu sous l'angle de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal et communal. En effet, les art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI disposent que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Ainsi, ces impôts frappent, entre autres, tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, y compris les revenus accessoires (cf. art. 17 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LI), les revenus provenant de la prévoyance (art. 22 LIFD et 26 LI), les revenus acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative (art. 23 let. a LIFD et 27 let. a LI) et 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 et 27 let. c LI). En règle générale, les indemnités de départ obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci sont ainsi imposables au taux plein avec les autres revenus du contribuable (ATF 143 II 257 consid. 5 p. 259s.). b) L'imposition au taux plein de ces indemnités connaît toutefois quelques exceptions, notamment dans les cas où la somme versée par l'employeur est analogue au versement d'un capital provenant d'une institution de prévoyance. L'art. 17 al. 2 LIFD dispose en effet que ce type de versements bénéficie du taux d'imposition privilégié prévu par l'art. 38 LIFD pour les prestations en capital provenant de la prévoyance, ce qui signifie qu'il est imposé séparément et soumis à un impôt annuel entier calculé sur la base du taux représentant le cinquième des barèmes ordinaires inscrits à l'art. 38 LIFD (arrêt 2C\_538/2009 du 19 août 2010 consid. 3). L'art. 17 al. 2 LIFD ne s'applique qu'aux capitaux versés par l'employeur au salarié à la cessation des rapports de travail sur une base volontaire ou conventionnelle (Gladys Laffely Maillard, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, n°27 ad art. 17; Bruno Knüsel/Claudia Suter, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel/Beusch [éds], 3<sup>e</sup> éd. Bâle 2017, N. 44 ad art. 17). En droit cantonal, l'art. 20 al. 2 LI dispose 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'article 49. A teneur de cette dernière disposition, les prestations en capital selon les articles 20, alinéa 2 et 26, ainsi que les sommes versées à la suite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé sont imposées séparément (al. 1). L'impôt est calculé sur la base de taux représentant le tiers des taux d'imposition inscrits à l'article 47 (al. 2). Les déductions prévues aux articles 37, alinéa 1, lettre k, 39, 40 et 42 ne sont pas autorisées (al. 3). Le champ d'application des articles 38 LIFD et 49 LI s'étend en principe à tous les revenus

(prestations en capital) provenant de la prévoyance au sens large du terme. Relèvent en premier lieu de cette disposition les «prestations en capital selon l'article 22 LIFD», c'est-à-dire les prestations du premier et du deuxième pilier, versées par des institutions reconnues de la prévoyance professionnelle liée (3<sup>ème</sup> pilier a) ainsi que des rentes viagères et des contrats d'entretien viagers (3<sup>ème</sup> pilier b). L'article 38 LIFD couvre ensuite les «sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé» au sens de l'article 23 let. b LIFD. Il faut également l'appliquer, selon la doctrine et la jurisprudence, à toutes les indemnités provenant d'assurances accidents ou d'assurances responsabilité civile qui sont payées en cas de décès ou d'accident pour règlement de toutes les prétentions envers le contribuable accidenté ou malade chronique (cf. ATF 131 I 409 consid. 5.5.5 p. 420). Enfin, selon l'article 17 al. 2 LIFD, tous 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» doivent être imposés de manière séparée selon l'article 38 LIFD (cf. arrêt 2C\_158/2013 du 26 août 2013, publié in : RDAF 2014 II 203, consid. 3.3, références citées). c) Selon les art. 17 al. 2 LIFD et 20 al. 1 LI, pour bénéficier de l'imposition privilégiée, les versements de capitaux alloués par l'employeur doivent poursuivre un objectif prédominant de prévoyance vieillesse de l'employé (cf. Laffely Maillard, op. cit., n°28 ad art. 17 LIFD; Knüsel/Suter, op. cit. N. 46 ad art. 17 LIFD) et être analogues aux versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante. La loi ne définit pas précisément ce que recouvre l'analogie avec les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance. Il s'avère cependant qu'en établissant, à l'art. 17 al. 2 LIFD, une imposition séparée à taux réduit, le législateur a voulu casser la progressivité du taux et privilégier la prévoyance pour des raisons sociales (cf. Message du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, in : FF 1983 III 186). On peut ainsi inférer du texte et du but visé par le législateur la volonté de limiter le privilège fiscal aux indemnités versées par l'employeur qui ont un lien étroit avec la prévoyance professionnelle. De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral en a déduit que les versements de capitaux analogues mentionnés à l'art. 17 al. 2 LIFD devaient, pour bénéficier de l'imposition privilégiée, revêtir un caractère de prévoyance prépondérant (arrêts 2C\_86/2017 du 26 septembre 2017 consid. 2.3.3; 2C\_931/2013 du 6 septembre 2014 consid. 2.2; 2C\_538/2009 déjà cité, consid. 4.2, 4.4 et 4.5; 2A.50/2000 du 6 mars 2001 in : RDAF 2001 II 253s., consid. 3e). Une prestation en capital versée par un employeur à un travailleur à l'occasion de la cessation des rapports de travail a un caractère de prévoyance permettant de l'assimiler aux versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance lorsque le versement est objectivement destiné à compenser ou atténuer la diminution future possible - liée à la vieillesse, à l'invalidité et au décès - du niveau de vie du travailleur ou de ses survivants (cf. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, n. 61 ad art. 17 et les références citées). Cette prestation sera considérée comme analogue à un versement de capitaux provenant d'une institution de prévoyance lorsqu'elle est versée à la survenance d'un cas de prévoyance (à savoir lors du départ à la retraite, de l'invalidité ou du décès du salarié), mais aussi en cas de résiliation anticipée des rapports de travail (Max Lederberger/Mario Lazzarini, L'indemnité en capital versée par l'employeur, in : TREX 2012 p. 276s. not. 277). Il en va en particulier ainsi des indemnités de départ versées par l'employeur, lesquelles doivent donc, pour bénéficier de l'imposition privilégiée prévue à l'art. 38 LIFD, avoir un lien étroit avec la prévoyance professionnelle, un tel lien s'examinant à l'aune des circonstances entourant les versements concernés (cf. arrêts 2C\_68/2018 du 30 janvier

2019, destiné à la publication, consid. 4.2; 2C\_538/2009 déjà cité, consid. 4 et 6; cf. en outre Laffely Maillard, op. cit., n°6a ad art. 38 LIFD). Il convient de se référer à l'ensemble des circonstances du cas; ainsi, le licenciement intervenu dans le cadre d'une restructuration, l'âge avancé du contribuable et les années d'ancienneté dans l'entreprise constituent des indices en faveur du versement d'une prestation de prévoyance (v. arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 5 mai 2006, in : RDAF 2006 II 309, consid. 3b et 5b, s'agissant d'une indemnité de licenciement versée dans le cadre d'un licenciement collectif). Il en va ainsi d'une prestation de l'employeur dont le but est d'apporter une contribution supplémentaire en termes de prestations de retraite et d'invalidité aux employés de longue date les plus âgés (cf. Roman Blöchlinger, Wann haben Abgangsentschädigungen Vorsorgecharakter?, in: Revue fiscale 2008 p. 498s. not. 502, réf. citée). Par ailleurs, l'absence de possibilité de réengagement (objectif) du contribuable à des conditions de salaire et d'assurance comparables à la date du versement de capital constitue à cet égard un indice déterminant du caractère de prévoyance de la prestation et implique son imposition privilégiée selon l'art. 38 LIFD (cf. Lederberger/Lazzarini, op. cit., p. 277; v. en outre, Blöchlinger, op. cit., p. 502, plus références). A défaut, l'indemnité de départ est imposable, selon les art. 17 al. 1 ou 23 let. a ou c LIFD, au taux plein avec les autres revenus du contribuable (ATF 143 II 257 consid. 5 p. 259s.; arrêt 2C\_538/2009 déjà cité consid. 3.3, réf. citée; Laffely Maillard, op. cit. n°27 ad art. 17 LIFD). Tel sera par exemple le cas d'une indemnité pour longs rapports de service (cf. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 ème éd. Zurich 2016, n°8 ad art. 37 LIFD ; cf. arrêt 2A.8/2001 du 11 juillet 2001 consid. 3b), notamment lorsque celle-ci constitue une prime à la fidélité (arrêt 2C\_931/2013, déjà cité, consid. 2.3.1). De même, les versements opérés par l'employeur en faveur de travailleurs licenciés en raison de la fusion d'entreprises ou de mesures de restructuration font partie du salaire déterminant lorsqu'ils ont pour but de compenser le dommage subi temporairement par la perte de l'emploi ou les inconvénients liés à la recherche d'une nouvelle activité (ATF 123 V 241 consid. 2d/aa p. 245; arrêt du Tribunal fédéral des assurances H 32/04 du 6 septembre 2004 consid. 4.1.1, réf. citées; cf. en outre arrêt du Tribunal administratif du canton de Saint-Gall du 17 août 2013, in : StE 2014 B.29.2 n°21, consid. 3.2.4). D'un point de vue fiscal, le fait de retarder le paiement d'une partie de la rémunération par le versement d'un capital en lieu et place d'un salaire périodique n'est pas de nature à modifier la nature salariale du versement finalement opéré, pas plus que les motifs à l'origine d'une telle modalité de paiement; il a été jugé que ce capital ne présentait pas de lien étroit avec la prévoyance professionnelle (arrêt 2C\_68/2018 déjà cité consid. 4.4). d) L'AFC a édicté, le 3 octobre 2002, la Circulaire n° 1 sur les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur (ci-après: la Circulaire n° 1; Archives 71 p. 541 ss). Selon ce texte, "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" (ch. 3.2). Ainsi, pour que des versements de capitaux effectués par l'employeur puissent bénéficier de l'imposition privilégiée de l'art. 17 al. 2 LIFD, trois conditions cumulatives doivent être réunies (cf. ch. 3.2): le contribuable quitte l'entreprise après avoir atteint l'âge de 55 ans (let. a), son activité lucrative (principale) est définitivement abandonnée ou doit l'être (let. b) et une lacune dans sa prévoyance découle du départ de l'entreprise et de son institution de prévoyance (let. c). En outre, cette circulaire retient que l'employeur est tenu d'attester au contribuable le versement d'indemnités de départ en précisant comment cette indemnité se compose et à quel(s) but(s) elle est destinée (ch. 4).

Le calcul de la part de l'indemnité ayant un caractère de prévoyance et dont l'affectation est de combler une lacune de couverture due au départ prématuré de l'entreprise doit être attestée par l'institution de prévoyance (ibid.). Ce texte ne constitue cependant qu'une directive administrative, sans force de loi, ne liant ni les administrés, ni les tribunaux ni même l'administration; la Circulaire n° 1 ne saurait ainsi être appliquée à la lettre et ne dispense pas les autorités de tenir compte des circonstances du cas d'espèce (cf. ATF 133 II 305 consid. 8.1 p. 315 et la jurisprudence citée; pour un exemple en lien avec la directive précitée, v. arrêt 2C\_86/2017 du 26 septembre 2017 consid. 3 et 4). Ainsi, le Tribunal fédéral s'en est-il distancé en rappelant que la limite d'âge de 55 ans prévue dans la Circulaire n° 1 n'avait plus aucun ancrage dans la législation actuellement en vigueur en matière de prévoyance professionnelle, dès lors que, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, l'âge minimum de la retraite a passé à 58 ans, sous réserve d'exceptions (cf. art. 1i de l'ordonnance fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité, du 18 avril 1984 [OPP 2; RS 831.441.1]; arrêt 2C\_538/2009 déjà cité, consid. 4.4). Il a dès lors jugé que l'âge de l'intéressé, qui n'avait pas encore 58 ans lorsqu'il avait été licencié (il était alors âgé de 54 ans et neuf mois, cf. consid. 5.1), n'était pas un obstacle à l'application de l'art. 17 al. 2 LIFD, dès l'instant où il l'avait été dans le cadre d'une restructuration d'entreprise, soit dans une situation analogue à celle visée à l'art. 1i al. 2 let. a OPP 2, qui admet précisément des âges de retraite inférieurs pour les restructurations d'entreprises (ibid., consid. 6.1.2). La lacune dans la prévoyance résulte du non-paiement des contributions ordinaires (salariales et patronales) jusqu'à l'âge de la retraite ordinaire fondée sur le salaire assuré avant la sortie de l'institution de prévoyance (cf. avoir de vieillesse estimé à l'âge de retraite ordinaire selon le certificat d'assurance sans prise en compte d'augmentation de salaire; Gladys Laffely Maillard, in : Droit fiscal et assurances sociales, Principes généraux de la prévoyance professionnelle et de la prévoyance individuelle liée, Daniel de Vries Reilingh [éd.], Zurich 2016, n°123). Un déficit de prévoyance déjà existant pour les années manquantes ne peut être pris en compte (arrêt 2C\_87/2017 déjà cité, consid. 2.3.2). Le Tribunal fédéral a exclu sur ce point qu'un versement en capital puisse remplacer des prestations périodiques comblant la différence du montant de la rente, dès l'instant où l'indemnité versée par l'employeur n'a pas été calculée sur la base d'une capitalisation de prestations futures en matière de prévoyance (arrêt 2A.50/2000, déjà cité, consid. 4b). Quant à la cessation de l'activité professionnelle, le moment déterminant pour l'évaluer est celui où l'indemnité est versée et non pas a posteriori (cf. arrêt 2C\_538/2009 déjà cité consid. 6.3, réf. citées). C'est à ce moment que l'on doit déterminer s'il est très aléatoire, voire peu vraisemblable, que le bénéficiaire retrouve un emploi comparable (cf. Laffely Maillard, Commentaire romand, op. cit., n°33 ad art. 17 LIFD). Le seul fait que la poursuite d'une activité professionnelle soit prévisible ne suffit pas à garantir que le niveau de vie puisse être maintenu face à la réalisation d'un cas de prévoyance, notamment lorsqu'il apparaît objectivement que la prise du nouvel emploi entraînera une baisse sensible du revenu (arrêt TA FR du 5 mai 2006 précité, consid. 3c). L'employé licencié ne saurait du reste être pénalisé sur le plan fiscal si, par la suite, il parvient à se réinsérer dans le monde du travail, en acceptant un emploi moins rémunéré (arrêt 2C\_538/2009 déjà cité consid. 7.2). Pour certains auteurs, la vraie question à cet égard n'est pas de savoir si l'activité principale est définitivement abandonnée, mais de s'assurer que la lacune de prévoyance couverte par l'indemnité en capital de l'employeur subsisterait en cas du maintien par l'employé de son activité ou en cas de reprise d'une autre activité (cf. Frédéric Vuilleumier/Etienne von Streng, Traitement fiscal des indemnités de

départ et autres versements de capitaux de l'employeur; analyse critique et constructive notamment sous l'angle de la nouvelle circulaire 1/2003 de l'Administration fédérale des contributions, in : RDAF 2003 II 129s. not. 140). La poursuite de l'exercice de l'activité lucrative jusqu'à l'âge de la retraite réglementaire ne garantit en effet pas encore le maintien du train de vie habituel; c'est ce qui apparaît notamment chez les cadres amenés à exercer une nouvelle activité à un niveau inférieur ( «zurückgestufert Funktion» ), après la perte de leur emploi ou lors d'une réduction (permanente) du taux d'occupation (cf. Blöchlinger, op. cit., p. 504, réf. citée, décision de la Commission de recours fiscale I du canton de Zurich du 21 février 2007, consid. 2b). Le caractère de prévoyance d'une indemnité en capital ne peut donc pas être exclu sans autre forme de procès, même en cas de poursuite de l'activité lucrative. Les autres circonstances du cas particulier doivent alors être analysées. Il convient notamment d'étudier si et dans quelle mesure il fallait s'attendre à d'importantes pertes dans la prévoyance professionnelle, à la date de cessation du rapport de travail en connaissance de la poursuite d'une activité (cf. sur ce point, Lederberger/Lazzarini, op. cit., p. 278, réf. citée, décision CR ZH I du 16 juin 2003, consid. 4b/aa). En réponse à une interpellation du Conseiller aux Etats Raphaël Comte 11.3051 du 7 mars 2011, visant à modifier la pratique fiscale en la matière, le Conseil fédéral a répondu, le 4 mai 2011, que les dispositions légales actuelles prévoient des exceptions qui permettent déjà la prise en compte suffisante d'une imposition à un taux préférentiel des indemnités versées en cas de licenciement. Une modification de la pratique ou de la législation n'a dès lors pas paru nécessaire (cf. BO 2011 E 660/661) . e) Il convient cependant d'apprécier de manière rigoureuse si le versement en cause bénéficie d'une imposition privilégiée au sens des art. 38 LIFD et 49 LI, en lieu et place d'une imposition ordinaire, conformément aux art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI. En effet, en tant que cette disposition introduit une exception par rapport au régime ordinaire, les conditions minimales exigées pour qu'une indemnité de départ entre dans le champ d'application de l'art. 17 al. 2 LIFD demeurent strictes. Il ne s'agit pas de garantir de manière générale au salarié des prestations de prévoyance professionnelle correspondant à l'emploi le mieux rémunéré de sa carrière, mais de laisser la possibilité aux autorités de tenir compte des circonstances particulières (arrêt 2C\_538/2009 déjà cité consid. 7.1). A cet égard, les règles générales sur le fardeau de la preuve s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait (arrêts 2C\_1021/2013 du 28 mars 2014 consid. 5.2; 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.2.2 et les références citées, non publié in ATF 140 I 68, mais in: Archives 82 p. 374; 2C\_1201/2013 du 16 mai 2013 consid. 4.6). On retire de l'art. 8 CC, applicable par analogie en matière fiscale, qu'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent. Le contribuable doit, quant à lui, démontrer de façon générale que les indications figurant dans sa déclaration sont exactes; de même, il a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent la créance fiscale (ATF 143 II 661 consid. 7.2 p. 672; 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; arrêts FI.2005.0206 du 12 juin 2006 consid. 8b; FI.2004.0038 du 18 avril 2006 consid. 4d et e; FI.2002.0045 du 10 mars 2003, consid. 3a/bb).

## **E. 5**

En la présente espèce, le Tribunal fait plusieurs constatations, à la lumière des considérations qui précèdent. a) L'autorité intimée admet elle-même que deux des conditions exposées dans la circulaire n°1 de l'AFC sont réalisées. Ainsi, l'autorité intimée constate en premier lieu que la recourante remplissait la condition liée à l'âge (circulaire, let. a) pour que le caractère de prévoyance de l'indemnité de 237'000 fr. soit reconnu. En

effet, la recourante avait atteint l'âge de 57 ans lorsque C. \_\_\_\_\_ SA a, à la suite d'une restructuration interne, mis un terme à sa fonction de membre de la direction du groupe au 28 février 2004. De même, l'autorité intimée admet, dans la décision attaquée, la survenance, du fait de cette perte d'emploi, d'une lacune future dans la prévoyance de la recourante (ibid., let. c), attestée par l'institution de prévoyance. Elle se réfère à cet égard aux explications fournies par Zurich Assurances, le 27 septembre 2009. Il n'y a donc plus lieu d'examiner ces deux conditions. Cela ne signifie pas encore pour l'autorité intimée que l'indemnité de 237'000 fr., dont la recourante a été gratifiée par son ancien employeur en 2004, puisse revêtir un caractère de prévoyance, au sens des art. 17 al. 2 LIFD et 20 al. 2 LI. En effet, l'autorité intimée met en avant le fait que la recourante n'a pas définitivement abandonné son activité lucrative principale (ibid., let. b), puisqu'elle a été engagée le 1er mars 2004 chez D. \_\_\_\_\_ SA, autre société du groupe C. \_\_\_\_\_, avant de reprendre une activité à compter du 1er janvier 2006 chez C. \_\_\_\_\_ SA. L'autorité intimée semble dénier à l'indemnité dont la recourante a été gratifiée le caractère de prévoyance, dès l'instant où cette dernière a poursuivi son activité lucrative chez le même employeur. On relève cependant qu'à compter du 1er mars 2004, la recourante, employée de C. \_\_\_\_\_ SA, a été engagée par D. \_\_\_\_\_ SA, soit un autre employeur. Que l'on retienne cependant que ces deux sociétés font partie du même groupe et qu'il s'agit d'un seul et même employeur, cette circonstance ne ferait toutefois pas obstacle à ce que ce versement revête la qualification de prestation analogue à un versement de capitaux provenant d'une institution de prévoyance. L'autorité intimée semble perdre de vue qu'il importe sur ce point de se placer, pour apprécier la situation de la recourante, au moment où le fait générateur de l'indemnité qu'elle a perçue s'est produit, à savoir à la fin de son emploi de cadre le 28 février 2004. Apparaît comme étant déterminant à cet égard le maintien du niveau de vie du contribuable. On rappelle que durant l'année 2003, la recourante a bénéficié, en tant que cadre et membre de la direction, d'un salaire qui se montait à 209'466 fr. brut, soit 171'853 fr. net, ce qui représente un salaire mensuel net de 14'321 francs. Or, au vu de son âge à ce moment-là, 57 ans, il est fort peu vraisemblable que la recourante ait pu retrouver un emploi comparable, lui offrant plus ou moins la même rémunération. Cela explique qu'après avoir quitté la direction du groupe C. \_\_\_\_\_, la recourante ait continué à œuvrer pour ce dernier, mais pour diriger, sans signature, la Fondation C. \_\_\_\_\_. Cependant, la recourante qui, jusqu'au 28 février 2004, était principalement directrice des ressources humaines du groupe C. \_\_\_\_\_, n'a plus occupé de fonctions directoriales ou organiques au sein du groupe à compter du 1er mars 2004. Du reste, elle a vu son salaire diminuer pratiquement de moitié; à compter du 1er mars 2004 et jusqu'au 31 décembre 2004, elle a en effet perçu un salaire net de 73'750 fr., soit 7'375 fr. par mois. Durant les années 2005 et 2006, des salaires nets de 88'385 fr., respectivement 97'110 fr., soit des montants mensuels de 7'365 et 8'092 fr.50 lui ont été versés. C'est dire qu'en dépit de la continuation de son activité lucrative pour le groupe C. \_\_\_\_\_, la recourante n'a jamais retrouvé le niveau de vie qui était le sien jusqu'au 28 février 2004, lorsqu'elle a perdu son poste de cadre. Dès lors, on doit admettre que, contrairement à ce que retient la décision attaquée, la condition de cessation de l'activité lucrative principale est également remplie in casu. b) Le seul fait que les trois conditions objectives permettant de reconnaître un caractère de prévoyance à la prestation en capital versée à la recourante lors de la cessation des rapports de travail au 28 février 2004 soient remplies, comme on l'a vu ci-dessus, n'est toutefois pas suffisant. Pour justifier une imposition privilégiée au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD, il importe d'examiner en outre si c'est principalement dans un but de prévoyance que

cette prestation a été effectuée en faveur de la recourante par C. \_\_\_\_\_ SA. Tout d'abord, il ressort des explications de la recourante que son licenciement serait intervenu oralement une première fois en 2003, d'une part, et qu'elle s'est opposée à ce licenciement, qu'elle n'a jamais admis, d'autre part. On retire du certificat de travail du 20 février 2004 que ce licenciement ferait suite à une restructuration interne dans l'entreprise. Durant deux à trois mois, les parties, soit elle-même et C. \_\_\_\_\_ SA (sinon le groupe dans son ensemble), ont négocié afin de trouver une issue transactionnelle, leur évitant de devoir plaider devant la justice civile. Leurs discussions ont au demeurant abouti puisqu'en contrepartie du versement d'un montant brut de 250'000 fr. (soit 237'000 fr. net), la recourante a accepté de perdre son poste de directrice des ressources humaines et des affaires légales et administratives, pour quitter la direction du groupe au 28 février 2004, avec tous les avantages qui y étaient associés, et de reprendre une activité extra-opérationnelle au sein du groupe à compter du 1<sup>er</sup> mars 2004. On constate ainsi que c'est en vertu d'une convention conclue avec la recourante, portant sur les conditions de son changement de situation au sein du groupe à compter du 1<sup>er</sup> mars 2004, que C. \_\_\_\_\_ SA lui a versé une indemnité de licenciement. La recourante fait valoir que la prestation en capital qui lui a été versée poursuivait principalement un but de prévoyance; elle n'a cependant jamais offert, durant la procédure de réclamation, de prouver ce qui précède en produisant la convention passée entre C. \_\_\_\_\_ SA et elle-même. La recourante a sans doute été invitée à le faire dans le cadre de la présente procédure; il n'a toutefois pas été possible, à l'issue de l'instruction, de savoir si un document, consignait par écrit les accords passés entre la recourante et C. \_\_\_\_\_ SA, avait effectivement été établi, la recourante n'ayant conservé, selon ses explications, que les certificats de travail qui lui ont été délivrés. Ceci étant, il convient de garder à l'esprit que la procédure n'a connu aucune évolution durant près de huit ans, après le maintien par la recourante de sa réclamation et malgré ses relances à l'office d'impôt. En outre, plus de trois ans séparent la transmission de cette réclamation à l'autorité intimée de la dernière proposition de règlement transmise à la recourante. Or, il s'avère qu'entre-temps, les archives de C. \_\_\_\_\_ SA, mise en faillite depuis lors, ont été détruites. Mis à part ces deux certificats, produits à l'appui de sa réclamation, la recourante a également versé au dossier un certificat de salaire du 21 février 2005, établi par son propre mandataire (qui était également celui de C. \_\_\_\_\_ SA), qualifiant le versement d'«indemnité de licenciement de la direction». Au vu de ce qui a été rappelé au considérant qui précède, cette désignation, qui a plusieurs significations, tend aussi bien à compenser la lacune subie dans la prévoyance, que le dommage subi temporairement par la perte de l'emploi ou subi définitivement par la perte de la qualité de cadre, voire les inconvénients liés à la recherche d'une nouvelle activité. Elle n'est donc pas décisive et ne permet pas, à elle seule, de cerner le caractère prépondérant de la prestation. Ceci étant, on ne saurait refuser la qualification de prestation à caractère de prévoyance à une indemnité qui en remplit objectivement les conditions, au seul motif que l'employeur n'y a pas fait expressément référence dans ses documents, contrairement à ce que prescrit au ch. 4 la circulaire de l'AFC n°1 (v. dans ce sens, arrêt TA FR du 5 mai 2016 précité, consid. 5b). A cet égard également, il convient de se référer à la situation de la recourante telle qu'elle se présentait au moment du versement de la prestation. Il a été retenu ci-dessus que la recourante, en particulier sur le vu de son âge, se trouvait, lors du versement de son indemnité de licenciement, dans une situation qui faisait apparaître comme objectivement prévisible qu'elle allait devoir mettre un terme à ses activités, sinon qu'elle ne pourrait poursuivre celles-ci que dans un poste sensiblement moins bien rémunéré. Or, sept années

séparaient encore à ce moment-là la recourante de l'âge auquel elle allait devoir prendre sa retraite. En outre, comme la recourante l'indique, son licenciement de la direction avait pour conséquence de la faire sortir du régime de prévoyance spécifiquement réservé aux cadres de l'entreprise. En même temps, avec la poursuite de ses activités dans une fonction extra-opérationnelle, la recourante allait être affiliée à la caisse de prévoyance «ordinaire» du personnel du groupe. Outre le fait que son salaire a pratiquement diminué de moitié avec cette nouvelle activité, comme on l'a vu plus haut, la recourante n'a plus bénéficié des prestations de prévoyance dont elle disposait en sa qualité de cadre du groupe C.\_\_\_\_\_.

Il paraît dès lors indéniable que l'indemnité de 237'000 fr. qu'elle a perçue a pour but de couvrir la recourante contre le risque objectif d'une perte totale ou, à tout le moins, substantielle de revenu à moyen ou long terme. Dans cette optique, on doit admettre qu'elle remplit principalement un but de prévoyance (dans ce sens, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n°73 ad art. 17 LIFD) . c) De l'avis du tribunal, la décision attaquée résulte, on le voit, d'une interprétation par trop rigoureuse des art. 17 al. 2 LIFD et 20 al. 2 LI. Elle ne peut, dans ces conditions, être maintenue et sera annulée. Il appartiendra à l'autorité intimée de notifier à la recourante une nouvelle décision, aux termes de laquelle le montant net de 237'000 fr. sera imposé d'après les dispositions des art. 38 LIFD et 49 LI.

## **E. 6**

Dans sa réclamation, la recourante avait soutenu en vain que l'indemnité de 68'000 fr. qu'elle avait également perçue de C.\_\_\_\_\_ SA en 2004, en compensation d'un solde de vacances non prises en nature, constituait un revenu extraordinaire qui devait tomber dans la brèche de calcul de la période 2001-2002. La recourante revendique à présent que cette indemnité soit imposée en tant que revenu ordinaire, mais au tiers de son montant pour la détermination du taux, ceci en application des art. 48 LI et 37 LIFD. Dans sa réponse, l'autorité intimée conclut au rejet de cette prétention. a) En règle générale, les versements en capitaux et, notamment, les indemnités de départ versées par un employeur sont imposables selon les art. 17 al. 1 ou 23 let. a ou c LIFD, respectivement 20 al. 1 LI ou 27 let. a ou c LI, au taux plein avec les autres revenus du contribuable, comme on l'a dit plus haut. Toutefois, à teneur des art. 37 LIFD et 48 LI, lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, l'impôt se calcule compte tenu des autres revenus et des déductions autorisées, au taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de la prestation unique. La loi instaure un système spécial dit "du taux de la rente" pour des versements qui sont effectués en une seule fois, mais qui sont destinés à éteindre une créance relative à des prestations périodiques, le versement devant remplacer une prestation due à l'origine sous une autre forme (cf. arrêt 2A.100/2005 du 20 septembre 2005 consid. 4.2, in : RDAF 2006 II 21, p. 26). S'agissant d'un versement en capital opéré en contrepartie de prestations qui auraient dû être fournies par le passé, un tel système ne s'applique que si, de par leur nature, les prestations en cause auraient normalement dû être versées périodiquement, mais qu'un tel paiement n'a pas eu lieu indépendamment de la volonté du bénéficiaire (arrêts 2A.100/2005 du 20 septembre 2005 consid. 3.1; 2A.50/2000, déjà cité, consid. 4b, in : RDAF 2001 II 253, p. 259; 2A.68/2000 du 5 octobre 2000 consid. 4b, in : RDAF 2002 II 1, p. 5s.). Cette jurisprudence tient compte du fait que le droit aux prestations périodiques naît antérieurement au versement du capital (arrêt 2C\_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 3.3). La ratio legis claire de l'art. 37 LIFD consiste en effet à éviter que la charge fiscale afférente aux indemnités en capital ne soit supérieure à celle affectant les indemnités qui n'ont pas été

régulièrement versées au contribuable sans que ce dernier n'ait eu d'influence sur ces retards (cf. arrêts 2C\_1179/2012 du 13 mai 2013 consid. 4.2; 2C\_640/2010, déjà cité, consid. 3.3 et références citées). C'est le cas, par exemple, d'une indemnité versée à titre de rattrapage de salaire (cf. Ivo P. Baumgartner, in : *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, op. cit., n°12 ad art. 37 LIFD ; Vuilleumier/von Streng, in : *RDAF 2003 II 164s.*; Christine Jaques, in : *Commentaire romand*, op. cit., n°11 ad art. 37 LIFD; références citées). Un versement en capital remplaçant des prestations passées ne peut en revanche pas profiter du régime particulier prévu par l'art. 37 LIFD lorsque le contribuable a lui-même choisi cette forme de paiement et qu'il a renoncé de son plein gré à un revenu périodique ou à une portion de celui-ci. Il s'agit d'éviter que les contribuables ne retardent le paiement de leurs revenus réguliers dans le seul but d'obtenir un versement en capital lors d'une année où ils savent qu'ils toucheront moins de revenus et, ainsi, de bénéficier, par le biais d'un tel artifice, d'un taux nettement plus favorable pour ces prestations périodiques (arrêt 2C\_68/2018, déjà cité, consid. 5.2, références citées). Il résulte de ce qui précède qu'une indemnité, versée par l'employeur dans le cadre d'une interruption des rapports de service et qui ne remplace pas des prestations périodiques, n'a pas à être imposée au taux de la rente (arrêts 2C\_545/2009 du 27 avril 2010 consid. 7.2; 2A.50/2000, déjà cité, consid. 4b). b) En l'occurrence, la recourante soutient que l'indemnité de 68'000 fr. qu'elle a perçue en relation avec un solde de vacances non compensées se fonderait sur une prétention qui serait née antérieurement au 28 février 2004. Son explication ne peut être suivie. On rappelle qu'aux termes de l'art. 329d CO, l'employeur verse au travailleur le salaire total afférent aux vacances et une indemnité équitable en compensation du salaire en nature (al. 1). Tant que durent les rapports de travail, les vacances ne peuvent pas être remplacées par des prestations en argent ou d'autres avantages (al. 2). Ce dernier alinéa revêt un caractère impératif absolu (cf. art. 361 CO). D'après la jurisprudence, des prestations en argent peuvent remplacer les vacances lorsque celles-ci ne peuvent être prises avant la fin des rapports de travail ou lorsqu'on ne peut exiger qu'elles le soient (arrêt 4C.193/2005 du 30 septembre 2005 consid. 3.2, non publié in ATF 131 III 623; 128 III 271 consid. 4a/aa p. 280s.). Une prétention pécuniaire en remplacement de vacances non prises ne peut naître en principe qu'à la fin des rapports de travail (ATF 136 III 94 consid. 4.1 p. 94; arrêt 4A\_44/2010 du 1<sup>er</sup> avril 2010 consid. 3.3.1). L'art. 339 al. 1 CO prescrit à cet égard qu'à la fin du contrat, toutes les créances qui en découlent deviennent exigibles. La prétention en octroi des vacances dues se transforme à ce moment-là en une créance purement pécuniaire tendant à la rémunération des vacances non prises (Rémy Wyler/Boris Heinzer, *Droit du travail*, 3<sup>ème</sup> éd., Berne 2014, p. 409, références citées). Au vu de ce qui précède, on retiendra que la prétention de la recourante a pris naissance au plus tôt à la fin de ses rapports de travail avec C.\_\_\_\_\_ SA. Dès lors, la revendication de la recourante tendant à une imposition spéciale de l'indemnité de 68'000 fr. qu'elle a perçue apparaît comme étant d'autant moins fondée qu'au vu de sa position de cadre dirigeant et de l'indépendance dont elle a disposé à ce titre, elle n'était pas fondée à prétendre au paiement de vacances non prises à l'issue du contrat de travail (cf. sur ce point, Wyler/Heinzer, op. cit., p. 412). La recourante ne peut donc être suivie et la décision attaquée sera confirmée sur ce point.

## **E. 7**

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le Tribunal à admettre partiellement le recours. a) La décision attaquée est annulée en tant qu'elle a trait à l'imposition de la prestation en capital de 237'000 fr., perçue par la recourante durant l'année 2004; la cause est renvoyée sur ce point à l'autorité intimée pour nouvelle décision,

tant en matière d'impôt fédéral direct, qu'en matière d'impôt cantonal et communal, dans le sens des considérants du présent arrêt et notamment le considérant 5c. Dite décision est confirmée pour le surplus. b) Un émolument judiciaire, réduit à 500 fr., est mis à la charge de la recourante, celle-ci étant partiellement déboutée (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). La recourante obtenant partiellement gain de cause, des dépens réduits lui seront alloués (art. 55 al. 1, 56 al. 2, 91 et 99 LPA-VD). L'indemnité sera mise à la charge du Département auquel l'autorité intimée est subordonnée.

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