

Dans un arrêt [2C 546/2021](#), destiné à publication, le Tribunal fédéral a admis que l'indemnité versée par un employeur à son ex-employée suite à un licenciement abusif (336a CO) est exonérée d'impôt, dès lors qu'elle a essentiellement le caractère d'indemnité pour tort moral et compte ainsi entièrement au nombre des revenus exonérés d'impôt (art. 24 let. g LIFD).

## Faits

Lors d'une audience de conciliation tenue devant le Tribunal de prud'hommes de l'arrondissement de Lausanne (ci-après le « Tribunal de prud'hommes »), un employeur et son ex-employée sont parvenus à l'accord suivant :

*« I. B. SA s'engage à verser à A. un montant de CHF 25'000.-, non soumis à charges sociales, dans un délai au 31 août 2017, sur le compte de cette dernière [...];*

*II. Au vu de ce qui précède, les parties se donnent quittance pour solde de tout compte et de toute prétention du chef de leurs relations contractuelles de travail et se déclarent hors de cause et de procès;*

*III. Chaque partie renonce à ses dépens. »*

Lors de la procédure de taxation portant sur la période fiscale 2017, l'Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois a ajouté l'indemnité de départ de CHF 25'000 reçue cette année-là au revenu de la contribuable, ce qui a été confirmé par l'Administration cantonale des impôts (ci-après l'« ACI »).

En juin 2021, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après le « Tribunal cantonal ») a admis le recours déposé par la contribuable et a retenu que le montant de CHF 25'000 devait être entièrement exonéré.

L'ACI a recouru contre cette décision auprès du Tribunal fédéral en contestant la qualification juridique de l'indemnité et, subsidiairement, le fait qu'elle puisse être entièrement non-imposable, en estimant que la part de réparation du tort moral qu'elle contient serait impossible à déterminer en pratique.

## Considérations juridiques

Avant de déterminer le traitement fiscal de l'indemnité de CHF 25'000, le Tribunal fédéral examine à titre préjudiciel sa qualification juridique. En effet, cette dernière ne ressortait pas de manière claire de la convention signée devant le Tribunal de prud'hommes et ce dernier ne s'était pas prononcé sur le sujet (ce qui aurait lié notre Haute Cour).

Le Tribunal fédéral rappelle qu'une analyse des circonstances entourant la transaction judiciaire conclue par les parties doit être effectuée à l'aune des règles sur la recherche de la réelle et commune intention des parties, qui relève du fait.

En l'espèce, le Tribunal fédéral estime que l'interprétation du Tribunal cantonal ne peut être qualifiée d'arbitraire. Ce dernier a jugé que cette indemnité de CHF 25'000 pouvait être assimilée à une indemnité pour licenciement abusif de 336a CO, notamment car l'ancien employeur de la contribuable n'avait pas assorti son engagement d'une réserve telle que "sans reconnaissance de responsabilité", "à bien plaisir" ou encore "par gain de paix" et que cela impliquait une reconnaissance du caractère abusif du licenciement de la contribuable.

Une fois l'indemnité qualifiée juridiquement, le Tribunal fédéral rappelle la teneur des clauses d'imposition du revenu des articles 16 al. 1 et 17 al. 1 LIFD. Selon ces clauses, tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, sont imposables. L'art. 23 let. c LIFD prévoit que les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci font également parties du revenu imposable.

La LIFD énumère exhaustivement à l'art. 24 LIFD les revenus qui doivent être exonérés. Il ressort de cette liste que les versements à titre de réparation du tort moral visés par l'art. 24 let. g LIFD sont exonérés, dès lors qu'ils ont pour objectif de réparer le tort moral subi en raison d'atteinte aux droits de la personnalité.

Par le passé, le Tribunal fédéral a considéré que les indemnités fondées sur l'art. 336a CO devaient être soustraites du salaire déterminant pour la fixation des cotisations d'assurances sociales, mais il ne s'était encore jamais prononcé sur le point de savoir si les indemnités de l'art. 336a CO entraient dans la catégorie des versements à titre de réparation du tort moral qui doivent être exonérés de l'impôt.

Notre Haute Cour relève que, bien que les pratiques cantonales divergent, la doctrine majoritaire estime que les indemnités versées par l'ancien employeur à la suite d'un licenciement abusif au sens de l'art. 336a CO doivent être entièrement traitées, sous l'angle fiscal, comme des versements à titre de réparation du tort moral.

Après un dernier considérant sur la nature de l'indemnité de 336a CO et sur sa double finalité, réparatrice et punitive, le Tribunal fédéral estime que cette indemnité entre entièrement dans le cadre des versements à titre de réparation du tort moral prévus à l'art. 24 let. g LIFD et ne doit par conséquent pas être imposée. Selon les juges, il est en effet impossible en pratique de différencier les parts de l'indemnité affectées à ces différentes finalités, ce d'autant plus que l'art. 336a CO n'exige pas de les distinguer.

## Commentaires

Plusieurs points qui ne ressortent pas des considérants de l'arrêt méritent d'être mentionnés :

- La présente cause portait sur une indemnité pour licenciement abusif selon l'art. 336a CO. D'après la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, l'indemnité pour licenciement immédiat injustifié de l'art. 337c CO et l'indemnité de 336a CO sont de même nature et visent les mêmes buts (voir notamment ATF123 V 5 et 123 III 191). Nous sommes ainsi d'avis qu'une indemnité pour licenciement immédiat sans juste motifs selon l'art. 337c CO ne devrait pas être imposable, pour les mêmes raisons que celles évoquées dans le présent arrêt.
- Le présent arrêt porte sur le traitement fiscal d'une indemnité qui n'était pas « qualifiée juridiquement » et qui découlait d'une transaction judiciaire conclue par les parties. Selon nous, le même raisonnement devrait être suivi a fortiori dans le cas où le jugement d'une instance judiciaire condamnerait un employeur au paiement d'une indemnité pour licenciement abusif (336a CO) ou injustifié (337c CO) si ces indemnités sont expressément qualifiées comme telles dans le jugement.
- Etant donné que le jugement porte sur une transaction ratifiée par un Tribunal, la question se pose de savoir quel serait le traitement fiscal d'une indemnité prévue de manière uniquement contractuelle, soit sans ratification par un juge. Selon nous, si une indemnité est prévue contractuellement et peut être qualifiée d'indemnité pour licenciement abusif ou indemnité pour licenciement immédiat sans justes motifs, elle ne devrait pas non plus être imposable, sous réserve qu'elle ne soit pas disproportionnée étant donné les circonstances. En pratique, on peut aussi se demander si l'employeur accepterait de qualifier ainsi une telle indemnité.

Nous saluons cette décision du Tribunal fédéral qui tranche une question juridique qui faisait l'objet d'une position doctrinale relativement claire, mais dont l'application par les autorités cantonales n'était pas harmonisée.

Joseph Merhai / Thomas Pasquier