

I

Principe de réalisation (LIFD; VD) – Moment de l'imposition d'une indemnité de départ

Une indemnité de départ, dont le principe du versement a été convenu en décembre 2002 mais dont le versement a été exécuté en janvier 2003, doit être imposée au titre de revenu extraordinaire 2002 dans la brèche. En effet, en principe c'est au moment de l'acquisition de la prétention (et non au moment de l'acquisition de la propriété, comme c'est le cas en général pour le revenu de l'activité salariée) qu'a lieu l'imposition. Pour le surplus, cette indemnité de départ ne constitue pas une somme versée à la suite d'une atteinte durable à la santé selon l'art. 49 al. 1 LI ou art. 38 al. 1 LIFD, ni un versement de capitaux au sens de l'art. 20 al. 2 LI ou art. 17 al. 2 LIFD.

Tribunal cantonal vaudois, arrêt du 11 septembre 2009 (FI.2008.0126)

Realisationsprinzip (DBG; VD) – Besteuerungszeitpunkt einer Abgangsentschädigung

Eine Abgangsentschädigung, deren Grundsätze der Ausrichtung im Dezember 2002 vereinbart wurden, deren Auszahlung jedoch im Januar 2003 erfolgt ist, muss als ausserordentliches Einkommen der Bemessungslücke im Jahr 2002 besteuert werden. Die Besteuerung hat nämlich im Moment des Forderungserwerbs zu greifen – und nicht des Eigentumserwerbs wie es im Allgemeinen für das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gilt. Im Übrigen stellt diese Abgangsentschädigung

keine Zahlung für gesundheitliche Nachteile nach Art. 49 Abs. 1 VD/St, resp. Art. 38 Abs. 1 DBG dar, und auch keine Kapitalabfindung i. S. von Art. 20 Abs. 2 VD/St, resp. Art. 17 Abs. 2 DBG.

Waadtländisches Kantonsgericht, Urteil vom 11. September 2009 (FI.2008.0126)

Vu les faits suivants (extraits)

A. AX, né le 9 septembre 1959, travaillait en qualité de directeur financier pour le compte de Banco Y (Suisse) SA (ci-après: Banco Y). Le 18 décembre 2002, il a été licencié pour le 31 mars 2003; la lettre que lui a adressée Banco Y à cette date était libellée en ces termes:

«Cher Monsieur,

Faisant suite à nos divers et récents entretiens, nous vous confirmons par la présente que nous mettons fin à votre contrat de travail pour cause de restructuration pour le 31 mars 2003, selon le délai légal.

Nous vous libérons de votre obligation de travailler et ce, dès le 1^{er} février 2003. Nous vous demandons cependant de bien vouloir rester à notre disposition pour tout renseignement dont nous pourrions avoir besoin.

En plus du paiement de votre salaire jusqu'au 31 mars 2003, vous recevrez le montant supplémentaire suivant:

CHF 567 688.–, en tant qu'indemnité de départ. Ce montant vous sera versé avec votre salaire de janvier 2003.

Nous vous autorisons à être engagé dès le 1^{er} février 2003, à condition de nous en informer immédiatement afin que nous puissions effectuer les démarches relatives à la fin de votre contrat auprès de nos assurances et de notre caisse de pension. Nous précisons que dans une telle hypothèse, nous nous engageons à vous payer, à titre gracieux l'équivalent de votre salaire jusqu'au 31 mars 2003.

Votre solde de vacances devra être pris pendant le délai de congé.

Tous autres bénéfices et avantages viendront à échéance le dernier jour de votre emploi.

Le présent accord intervient conformément au droit suisse et à la législation genevoise.

Nous vous rappelons également par la présente que vous restez lié par le secret bancaire et le secret des affaires et ne devez ni utiliser ni révéler des faits destinés à rester confidentiels et dont vous avez pris connaissance au service de la Banque. Par analogie, les informations confidentielles ou celles qui sont exclusivement réservées à l'usage interne sont aussi considérées comme secrètes vis-à-vis de l'extérieur.

Nous vous remercions très sincèrement pour votre contribution envers la Banque durant toutes les années de votre emploi et nous restons à votre entière disposition pour vous fournir, au besoin, de plus amples renseignements sur ce qui précède.

Veuillez agréer, cher Monsieur, nos salutations distinguées.»

Du fait que AX est tombé malade durant le délai de congé, la cessation effective de son activité auprès de Banco Y a été reportée au 30 septembre 2003.

B. Le 10 juin 2004, AX et son épouse, BX, ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2003.

Le 4 octobre 2004, l'Office d'impôt du district de Nyon (ci-après: l'Office d'impôt) a notifié aux intéressés la décision de taxation et de calcul de l'impôt 2003, dont il ressort notamment que l'indemnité de départ de CHF 567 688.— perçue par AX de Banco Y était imposée au même titre que les autres revenus, que le revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal était fixé à CHF 744 700.— au taux de CHF 372 600.— (quotient 2,8) et la fortune imposable à CHF 483 000.— et que, pour l'impôt fédéral direct, le revenu imposable était arrêté

à CHF 740 900.— au taux de CHF 740 900.— (barème marié). Ces éléments ont été confirmés par une proposition de règlement de l'Office d'impôt du 15 mai 2006.

Par décision du 29 octobre 2008, l'ACI a admis partiellement la réclamation formulée par AX et BX contre la proposition de règlement du 15 mai 2006 et arrêté le revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal à CHF 739 100.— au taux de CHF 369 500.— (quotient 2,8) et la fortune imposable à CHF 483 000.— au taux de CHF 483 000.— et, pour l'impôt fédéral direct, le revenu imposable à CHF 735 300.— au taux de CHF 735 300.— (barème marié).

C. AX et BX ont interjeté recours contre la décision sur réclamation du 29 octobre 2008 auprès de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal (ci-après: CDAP) par acte du 26 novembre 2008, concluant en substance à ce que l'indemnité de départ de CHF 567 688.— perçue par AX soit imposée selon un taux réduit (...)

Considérant en droit (extraits)

2. a) Les recourants demandent que l'indemnité de départ de CHF 567 688.— perçue par AX lors de son licenciement par Banco Y soit imposée selon les art. 49 LI et 38 LIFD au motif que AX, tombé malade durant le délai de congé et sous traitement médical pendant plusieurs mois, n'a perçu aucun revenu de mi-octobre 2003 à mars 2005 et que l'indemnité a donc servi à couvrir pendant cette période les dépenses de la famille X, composée de deux adultes et deux enfants aux études. Si cette demande ne peut pas être prise en considération, les recourants requièrent que l'indemnité soit taxée non pas au titre de revenu ordinaire 2003 mais au titre de revenu extraordinaire 2002 dans la brèche, dès lors qu'elle aurait dû être versée en décembre 2002 mais qu'elle ne l'a été qu'en janvier 2003 du fait que l'ensemble des salaires de décembre 2002

avaient déjà été payés lorsque le versement a été décidé, le 18 décembre 2002. (...)

b) Selon l'autorité intimée, l'indemnité de départ ne peut pas être imposée de manière privilégiée selon les art. 49 LI et 38 LIFD, dès lors qu'elle n'a pas pour but de réparer une atteinte durable à la santé du recourant et que les conditions pour la considérer comme un versement analogue à un versement de capitaux provenant d'une institution de prévoyance ne sont pas non plus remplies.

En outre, l'autorité intimée fait valoir que l'indemnité de départ de CHF 567 688.– perçue par le recourant doit être imposée au titre de revenu ordinaire 2003, dès lors qu'elle a été effectivement acquise par celui-ci en 2003. L'autorité intimée souligne que l'exécution de la créance salariale relative au versement de l'indemnité de licenciement a eu lieu en janvier 2003, raison pour laquelle il convient de considérer, conformément à la jurisprudence, que ce revenu de l'activité salariée est réputé acquis au moment du paiement, du virement sur un compte de chèques ou sur un compte bancaire, et que, s'agissant de l'indemnité de licenciement, c'est à tort que le recourant prétend qu'elle aurait dû être versée au 31 décembre 2002, dès lors qu'une indemnité de départ ne peut pas être due avant la fin de l'activité chez l'employeur. L'autorité intimée relève que le principe et les modalités de versement de l'indemnité de départ ou de droits découlant de plans sociaux, des compensations d'une éventuelle réduction de salaire pour les vacances non perçues ou pour les heures supplémentaires ont été décidés le 18 décembre 2002, que, toutefois, en mentionnant, dans sa correspondance du 18 décembre 2002, que l'indemnité de départ sera versée avec le salaire de janvier 2003, Banco Y a fixé l'échéance de cette prestation à fin janvier 2003, qu'en outre, le contrat de travail du recourant n'a, en

définitive, pris fin que le 30 septembre 2003, que ce n'est donc qu'en 2003 qu'il sied de considérer que le contribuable a acquis un droit ferme au versement de l'indemnité de licenciement.

Enfin, l'autorité intimée souligne que, depuis le 1^{er} janvier 2003, la LI ne comporte plus de disposition ayant trait à la taxation intermédiaire, notamment pour la fin de l'activité lucrative.

3. a) L'objet du litige consiste à déterminer si c'est à juste titre que l'autorité intimée a imposé l'indemnité de départ de CHF 567 688.– perçue par AX lors de son licenciement par Banco Y au même taux que les autres revenus et qu'elle n'a pas fait bénéficier le revenu et la fortune 2003 des recourants d'une taxation intermédiaire.

b) Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct. A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence le lui permet, la cour de céans tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

4. Impôt cantonal et communal

A teneur de l'art. 19 al. 1^{er} LI, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Selon l'art. 20 al. 1^{er} LI, 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. Il en va de même du revenu acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative (art. 27 let. a LI) et des indemnités

obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci (art. 27 let. c LI).

a) Les recourants demandent que l'indemnité de départ perçue par AX soit imposée selon l'art. 49 LI.

aa) Selon la règle particulière de l'art. 20 al. 2 LI, 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. Les al. 1 et 2 de cette disposition prévoient que les prestations en capital provenant de la prévoyance, ainsi que les sommes versées à la suite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé sont imposées séparément et sont soumises à un impôt calculé sur la base de taux représentant le tiers des barèmes ordinaires inscrits à l'art. 47 LI.

Le champ d'application de l'art. 49 al. 1 et 2 LI s'étend aux prestations de la prévoyance au sens large du terme, soit aux prestations de la prévoyance selon l'art. 26 LI, aux prestations de l'employeur qui ont un caractère de prévoyance au sens de l'art. 20 al. 2 LI et aux prestations des autres assurances sociales et des compagnies d'assurances privées versées en cas de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé selon l'art. 27 let. b LI (cf par analogie, Gladys Laffely Maillard, Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, N3 ad art. 38).

ab) En l'espèce, l'indemnité de départ perçue par le recourant ne tombe pas sous le coup de l'art. 49 al. 1 et 2 LI. En effet, bien que cette indemnité lui ait été versée alors qu'il présentait des problèmes de santé liés à une situation conflictuelle rencontrée sur son lieu de travail, elle l'a néanmoins été par son employeur et non par une assurance sociale ni une compagnie d'assurances privée. Par ailleurs, elle ne peut

pas être considérée comme un versement analogue à un versement de capitaux provenant d'une institution de prévoyance selon l'art. 20 al. 2 LI puisqu'elle ne présente pas un caractère de prévoyance (cf. arrêts CDAP du 23 juillet 2009, FI 2008.116 et FI 2008.134). En effet, non seulement les conditions cumulatives posées par la Circulaire n°1 du 3 octobre 2002 de l'Administration fédérale des contributions intitulée «Les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur» (Archives 71, p. 541ss) – qui sont que la personne contribuable quitte l'entreprise dès qu'elle a 55 ans révolus, que l'activité lucrative (principale) est définitivement abandonnée ou doit l'être et qu'une lacune dans la prévoyance découle du départ de l'entreprise et de son institution de prévoyance – ne sont pas remplies en l'espèce, mais, en outre, il ressort clairement du mémoire de recours que la somme en question n'a pas servi à combler les lacunes de la prévoyance professionnelle du recourant résultant de sa cessation prématurée d'activité mais a constitué un revenu avec lequel il a subvenu aux besoins de sa famille.

b) Les recourants requièrent que l'indemnité de départ perçue par AX soit imposée au titre de revenu extraordinaire 2002 dans la brèche.

ba) Au 1^{er} janvier 2003, le canton de Vaud a passé du système de la taxation bisannuelle *praenumerando* au système de la taxation annuelle *postnumerando*. Dans le système *praenumerando*, l'impôt était fixé avant la fin de la période fiscale à laquelle il se rapportait, le calcul de ce dernier s'effectuant sur la base des données des deux années précédentes. Dans le système *postnumerando*, l'impôt est calculé après la fin de la période fiscale sur la base des revenus effectivement réalisés. Dans la mesure où la déclaration d'impôt 2001–2002, la dernière avant le passage au nouveau système de taxation, était basée sur les revenus des années 1999 et

2000 et la suivante sur les revenus de l'année 2003, les revenus des années 2001 et 2002 n'ont pas été pris en compte à des fins de taxation. Le passage d'un système à l'autre a ainsi entraîné une brèche de calcul dont il a fallu corriger les effets pour éviter que des contribuables touchant des revenus exceptionnellement élevés en 2001 et 2002 uniquement ne soient favorisés en ce sens que ces revenus ne seraient jamais taxés. Ce que le législateur vaudois a fait en édictant l'art. 273 LI qui dispose, à son al. 1^{er}, que les revenus extraordinaires réalisés durant les années 2001 et 2002 ou lors d'un exercice clos au cours de cette période sont soumis à un impôt annuel entier perçu à la moitié du taux applicable à ces seuls revenus, pour l'année fiscale où ils ont été acquis.

Dès lors que les corrections apportées par le législateur vaudois aux effets de la brèche de calcul découlant de ce changement entraînent une imposition différente du revenu selon qu'il a été perçu en 2002 ou en 2003, il convient de résoudre dans le cas d'espèce la question du moment où le revenu que constitue l'indemnité de départ perçue par AX a été réalisé.

bb) Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2^e éd., n. 12 p. 80). Un revenu est considéré comme versé et donc comme réalisé lorsque le contribuable peut effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'il reçoit la prestation ou acquiert une prétention ferme à l'obtenir. Pour qu'il y ait réalisation, il faut un acte juridique conclu qui peut consister en l'acquisition d'une prétention ou en l'acquisition de la propriété. L'acquisition d'une prétention est en général préalable à l'acquisition de la prestation en argent. En cas de réalisation en deux étapes, la créance fiscale prend naissance soit lors de l'acquisition de la prétention, soit lors de l'acquisition de la propriété. Dans de tels cas, l'imposition a en principe lieu lors de l'acquisition de la

prétention. La pratique fiscale ne s'écarte de ce principe qu'exceptionnellement; c'est uniquement lorsque l'exécution de la prétention – la prestation – doit être considérée comme incertaine que l'imposition est différée jusqu'à son exécution (ATF du 8 février 2006, 2P.201/2004; ATF du 7 mai 2004, 2P.323/2003 = RDAF II p. 293; ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26; ATF 105 Ib 238 consid. 4a p. 242; confirmé par l'arrêt 2P.75/2002 du 23 janvier 2003, consid. 4.1, in: RDAF 58/2002 II 518, p. 525; arrêt 2A.181/2002 du 27 janvier 2003, consid. 1.1). Les revenus de l'activité salariée sont acquis au moment du paiement, du virement au compte de chèques ou en banque (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 2^e éd. 1998 p. 327 et les réf. citées).

bc) Il ressort des principes énoncés ci-dessus que le moment de la réalisation du revenu que constitue une indemnité de départ est différent de celui de la réalisation du revenu de l'activité salariée. C'est donc à tort qu'en l'espèce, l'autorité intimée a fixé la réalisation du revenu que constitue l'indemnité de départ de CHF 567 688.– perçue par le recourant et celle du salaire de janvier 2003 au même moment, en janvier 2003. En effet, dès lors que, le 18 décembre 2002, l'employeur s'est engagé à verser au recourant le montant de CHF 567 688.–, c'est à cette date que le recourant a acquis une prétention ferme à percevoir cette somme et, par conséquent, que la créance fiscale a pris naissance. Contrairement à ce qu'allègue l'autorité intimée, le fait que l'employeur a fixé l'échéance de cette prestation à fin janvier 2003 ne revêt pas d'importance, du point de vue de la fixation de la naissance de la créance fiscale.

Dès lors que le moment de la réalisation de l'indemnité de départ de CHF 567 688.– est le 18 décembre 2002, ce montant doit être imposé

au titre de revenu extraordinaire 2002 dans la brèche selon l'art. 273 LI, c'est-à-dire soumis à un impôt annuel entier perçu à la moitié du taux applicable. En outre, imposable en 2002, ce montant ne s'ajoutera pas aux revenus imposables en 2003.

(...)

5. Impôt fédéral

a) En droit fédéral, les art. 16 al. 1, 17 al. 1 et 2, 23 let. a, b et c et 38 al. 1 et 2 LIFD ont une teneur identique à celle des art. 19 al. 1, 20 al. 1 et 2, 27 let. a, b et c et 49 al. 1 et 2 LI (si ce n'est le taux, fixé à l'art. 38 al. 2 LIFD au cinquième des barèmes inscrits à l'art. 36 LIFD).

b) Le canton de Vaud a passé, le 1^{er} janvier 2003, du système de la taxation bisannuelle praeenumerando au système de la taxation annuelle postnumerando également pour

l'impôt fédéral direct, comme l'art. 41 LIFD en prévoit la possibilité. Dès lors, conformément à cette disposition, ce sont les dispositions prévues sous le chapitre 3 des dispositions transitoires intitulé «Taxation annuelle pour les personnes physiques» (art. 208 à 220) qui s'appliquent. (...).

c) Le raisonnement mené et la conclusion adoptée pour l'impôt cantonal et communal au sujet de la détermination du moment de la réalisation du revenu que constitue l'indemnité de départ perçue par AX peuvent être transposés en droit fédéral. En conséquence, ce montant doit être imposé au titre de revenu extraordinaire 2002 dans la brèche au taux correspondant à ce seul revenu selon l'art. 218 al. 2 LIFD. En outre, imposable en 2002, ce montant ne s'ajoutera pas aux revenus imposables en 2003.