

3.1

Revenu d'activité lucrative dépendante (LIFD) – Indemnité de départ

L'indemnité de CHF 325 000.– perçue par le recourant, âgé de 53 ans et 7 mois, lors de son licenciement, doit être considérée au sens de l'art.17 al. 2 LIFD et à hauteur de CHF 118 156.– comme un versement de capital analogue à un versement de capital provenant d'une institution de prévoyance car elle revêt un caractère de prévoyance.

En revanche, le solde de l'indemnité ne saurait bénéficier d'un taux périodisé au sens de l'art. 37 LIFD, car il ne s'agit pas d'un capital qui, conformément à la nature des prestations, devait être acquitté sous forme périodique. L'autorité intimée a fait preuve d'un formalisme excessif en refusant un caractère de prévoyance à la lacune dûment établie au

motif que le recourant n'avait pas cinquante-cinq ans révolus.

Tribunal cantonal vaudois, arrêt du 1^{er} septembre 2009 (FI.2009.0024)

Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (DBG) – Abgangsentschädigung

Die Entschädigung von CHF 325 000.–, welche der 53 Jahre und 7 Monate alte Beschwerdeführer anlässlich seiner Entlassung erhalten hat, muss i. S. von Art. 17 Abs. 2 DBG und im Betrag von CH 118 156.– als eine einer Kapitalabfindung aus einer Vorsorgeeinrichtung gleichzustellende Kapitalabfindung des Arbeitgebers betrachtet werden, weil sie Vorsorgecharakter aufweist.

Hingegen kann der verbleibende Teil der Entschädigung den Rentensatz nach Art. 37 DBG nicht beanspruchen. Es handelt sich nämlich

nicht um ein Kapital, welches seiner Natur nach periodisch entrichtet werden sollte. Indem sie den ordnungsgemäss dargelegten Vorsorgecharakter aberkannt hat, weil der Beschwerdeführer noch nicht 55 Jahre alt war, handelte die kritisierte Behörde überspitzt formalistisch.

Waadtländisches Kantonsgericht, Urteil vom 1. September 2009 (FI.2009.0024)

Vu les faits suivants

A. Le recourant X a exercé la profession de négociant en devises depuis le mois d'août 1983 auprès de la société Y à 3*, dont il était également propriétaire, jusqu'au 15 janvier 2002, de 26% du capital actions. Comme sous-directeur, il a obtenu en 2001 un salaire de CHF 212 588.—.

B. A la suite de l'introduction de l'Euro et de la suppression des diverses monnaies européennes, la société Y SA a dû réduire son personnel. Le recourant, collaborateur le plus âgé de la société a ainsi été licencié au 30 décembre 2001. Lors de son départ, il a touché de son employeur une indemnité d'un montant de CHF 325 000.—. Sur le certificat de salaire établi par la société on peut lire que ce montant représente une «compensation de salaire de 2002 au 28.5.2008». Né en 1948, M. X était âgé de 53 ans et 7 mois au moment où il a quitté la société. Il n'a jamais repris d'activité et a demandé les prestations de son 2^e pilier de manière anticipée à 60 ans. Pendant ces six ans et cinq mois il a vécu du capital de CHF 325 000.— et du revenu de ses titres.

C. Le 16 janvier 2002, la fiduciaire mandatée par le recourant s'est enquis auprès de l'Administration cantonale des impôts pour savoir de quelle manière allait être imposée cette prestation. Par courrier du 8 mai 2002, l'ACI s'est déterminée sur le mode d'imposition au

niveau cantonal, communal et fédéral réservé à ce genre d'indemnité. Elle a en particulier déclaré en ce qui concerne l'IFD qu'en cas de taxation intermédiaire pour cessation d'activité lucrative, la prestation de CHF 325 000.— doit être soumise à l'impôt conformément à l'art. 47 LIFD et qu'en conséquence elle faisait ainsi l'objet d'une imposition séparée au taux plein.

D. Le 7 avril 2003, le recourant a déposé la déclaration d'impôt 2001–2002^{bis} en mentionnant, à titre de revenu extraordinaire, le versement d'une prestation par l'employeur de CHF 325 000.— en précisant qu'il s'agissait d'une compensation de salaire couvrant la période du 1^{er} janvier 2002 au 28 mai 2008.

E. Le 17 juillet 2003, l'Office d'impôt de 3* adressait au recourant une décision de taxation établie selon les dispositions de l'art. 82 LI, notification qui n'a pas été contestée.

F. Le même jour, elle lui adressait également la notification fédérale relative à l'imposition de la prestation en capital établie selon les dispositions de l'art. 218 LIFD générant un impôt de CHF 32 647.80. La décision de taxation précitée a fait l'objet d'une réclamation formée le 31 juillet 2003 par l'intermédiaire de la fiduciaire du recourant qui contestait une imposition séparée et concluait à la prise en compte pour le taux d'une répartition du capital de CHF 325 000.— sur 6 ans, ce dernier montant représentant une compensation de salaire pour la période allant du 1^{er} janvier 2002 au 25 mai 2008, date à laquelle M. X aurait atteint l'âge de 60 ans lui donnant droit à la retraite.

La réclamation a été maintenue le 2 septembre 2003 en réponse aux explications détaillées du 19 août 2003 fournies par l'Office d'impôt qui précisait par ailleurs que suite à une erreur de transcription la décision attaquée était bien fondée sur l'art. 47 LIFD et non pas sur l'art. 218 LIFD.

G. A la suite de la cessation de l'activité lucrative, l'Office d'impôt du district de 3* a rendu en date du 21 juillet 2003 une décision de taxation intermédiaire pour l'impôt fédéral direct de l'année 2002 (du 1.1.2002 au 31.12.2002) fixant le revenu imposable à zéro (en lieu et place de la décision précédente du 21.2.2003 qui arrêta le revenu imposable à CHF 217 800.–). H. La dite décision de taxation intermédiaire est entrée en force.

I. L'ACI a émis le 6 mai 2008 une proposition de règlement motivée à la suite de laquelle la réclamation a été maintenue par lettre du 15 juillet 2008. Se fondant en particulier sur la Circulaire No 1 de l'AFC du 30 octobre 2002 relative aux indemnités de départ, le recourant par l'intermédiaire de sa mandataire demandait l'application des art. 37 et 38 LIFD.

Malgré les échanges de correspondances et une entrevue, la position des parties est demeurée inchangée. Dès lors, une décision sur réclamation a été notifiée au recourant le 23 janvier 2009 rejetant sa réclamation.

J. X a recouru contre la décision sur réclamation de l'ACI par courrier du 16 février 2009. Il conclut à l'application des art. 37 et 38 LIFD à l'indemnité de CHF 325 000.– reçue. L'ACI a déposé une détermination en date du 5 mai 2009 concluant au rejet du recours. Le recourant a déposé une détermination complémentaire le 15 juin 2009 reprenant ses conclusions précédentes.

K. Le recourant a produit un certificat de prévoyance du 1^{er} janvier 2001 où l'on peut voir que l'avoir de vieillesse acquis au 1^{er} janvier 2001 s'élevait à CHF 1 155 052.– alors que l'avoir de vieillesse projeté avec intérêts à l'âge de 65 ans, soit le 28 mai 2013, se serait élevé à CHF 2 027 510.– Une pièce annexe atteste par ailleurs que la lacune de cotisations au 2^e pilier entre la sortie du recourant de l'entreprise Y SA au 31 décembre 2001 et

l'âge terme (65 ans) au 31 mai 2013 s'élève à CHF 118 176.45.
(...)

Considérant en droit

1. La loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA; RSV 173.36), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009, a abrogé et remplacé la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA). Conformément à l'art. 117 al. 1 LPA, les causes pendantes à l'entrée en vigueur de cette loi sont traitées selon cette dernière. En outre, selon l'art. 199 LI – dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009 –, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la LPA. La CDAP, qui a remplacé le Tribunal administratif, est également compétente pour statuer sur les recours interjetés contre des décisions sur réclamation prises en application de la LIFD, en vertu de l'art. 140 LIFD et de l'art. 3 de l'arrêté d'application dans le canton de Vaud de la LIFD (RSV 658.11.1).

Déposé dans les délais et les formes prévus par la LPA et la LIFD, le recours est recevable à la forme.

2. L'objet du litige consiste à déterminer la nature de la prestation en capital de CHF 325 000.– perçue par le recourant au titre d'indemnité de départ, ce qui permettra d'arrêter le mode d'imposition de celle-ci, soit au titre de prestation en capital provenant de la prévoyance, soit au titre de revenu 2001 selon l'art. 47 LIFD, soit au titre de capital remplaçant des prestations périodiques.

3. a) A teneur de l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Selon l'art. 17 al. 1 LIFD, sont ainsi 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 en argent. Il en va de même du revenu acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative (art. 23 let. a LIFD) et des indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci (art. 23 let. c LIFD).

Selon la règle particulière de l'art. 17 al. 2 LIFD, les versements de capitaux qui sont effectués par l'employeur en relation avec une activité dépendante et qui sont analogues à des versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance sont imposables d'après l'art. 38 LIFD. Les al. 1 et 2 de cette disposition prévoient que les prestations en capital provenant de la prévoyance sont imposées séparément et sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier calculé sur la base de taux représentant le cinquième des barèmes ordinaires inscrits à l'art. 36 LIFD.

b) Il résulte de la Communication de l'Administration fédérale des contributions relativement aux innovations apportées par la LIFD du 30 octobre 1992 (Archives 61 [1992/93], p. 12) que les prestations en capital versées par l'employeur à l'employé à la fin des rapports de service sont imposées selon l'art. 38 LIFD à condition qu'elles revêtent un caractère de prévoyance. En revanche, si la prestation en capital ne revêt pas de caractère de prévoyance, ce versement ne pourra pas bénéficier de l'application de l'art. 38 LIFD.

La LIFD ne précise pas ce qui constitue le caractère de prévoyance en matière de prestations versées directement par l'employeur et non par une institution de prévoyance.

c) Il ressort d'un arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 6 mars 2001 au sujet de l'application

de l'art. 24 let. c LIFD – relatif à l'exonération de l'impôt de prestations en capital réinvesties dans une institution de prévoyance professionnelle ou utilisées pour acquérir une police de libre passage – que lorsqu'il résulte de l'ensemble des circonstances que la prestation en capital n'a pas été versée exclusivement dans un but de prévoyance, une imposition privilégiée au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD est admise à condition que le caractère de prévoyance soit prépondérant (ATF du 6 mars 2001 dans la cause 2A.50/2000, StE 2001 B 26.13 n°15, RDAF 2001 II p. 253 consid. 3 et les références citées; en particulier Heinrich Jud, *Steuerfolgen von Stellenwechsel und Entlassung*, in Thomas Geiser/Peter Münch, *Stellenwechsel und Entlassung*, Bâle 1997, p. 431 et les références citées).

d) Dans sa Circulaire n°1 du 3 octobre 2002 intitulée «Les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur» (Archives 71, p. 541ss), l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) a énoncé des critères visant en particulier à établir quand une prestation en capital versée lors de la cessation des rapports de service revêt le caractère de prévoyance (voir art. 17 al. 2 LIFD) et quand elle constitue au contraire un revenu acquis en compensation (voir art. 23 let. a ou c LIFD).

Sous le titre «3.2 Versements de capitaux analogues effectués par l'employeur (indemnités de départ ayant un caractère de prévoyance; art. 17 al. 2 LIFD)», la circulaire n°1 de l'AFC expose que les indemnités de départ ont un caractère de prévoyance lorsqu'elles sont destinées exclusivement et irrévocablement à atténuer les conséquences financières découlant des risques liés à la vieillesse, à l'invalidité et au décès. Y sont assimilables, par exemple, les indemnités accordées bénévolement par l'employeur au salarié pour lui permettre de combler les lacunes de sa prévoyance professionnelle résultant de la cessation prématurée d'activité. Les principes

découlant du droit de la prévoyance doivent être pris en considération lors du calcul. L'indemnité doit être similaire aux prestations LPP et servir objectivement à assurer de façon adéquate au destinataire le maintien de son niveau de vie habituel lors de la réalisation d'un cas de prévoyance (âge, décès, invalidité). Cette appréciation repose sur une vision d'avenir au moment de la naissance du droit ou du versement de la prestation. Elle doit par conséquent être faite au préalable. La circulaire n°1 de l'AFC énonce encore trois conditions qui doivent être remplies cumulativement pour que des versements de capitaux analogues effectués par l'employeur, au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD, puissent être considérés sur le plan fiscal comme des prestations de prévoyance:

- la personne contribuable quitte l'entreprise dès qu'elle a 55 ans révolus;
- l'activité lucrative (principale) est définitivement abandonnée ou doit l'être;
- une lacune dans la prévoyance découle du départ de l'entreprise et de son institution de prévoyance. Elle doit être déterminée par l'institution de prévoyance. Au surplus, seules les lacunes portant sur les cotisations ordinaires de l'employeur et du salarié pour la période s'étendant entre la sortie de l'institution de prévoyance et le moment de l'âge ordinaire de la retraite, fondées sur le salaire assuré précédemment, peuvent être prises en considération. Une lacune déjà existante lors de la sortie de l'institution de prévoyance n'entre pas en ligne de compte dans le calcul. Pour les indemnités de sortie de l'employeur, il faut par conséquent déterminer dans chaque cas la part nécessaire pour couvrir les lacunes liées au départ prématuré de l'entreprise.

Ces conditions doivent être remplies au moment du versement (Gladys Laffely Maillard, Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, N51 ad art. 17).

e) Une partie de la doctrine (Frédéric Vuilleumier et Etienne Von Streng, Traitement fiscal des indemnités de départ et autres versements de capitaux de l'employeur, RDAF 2003 II p. 129ss) estime que les critères posés par la circulaire n°1 de l'AFC sont trop restrictifs et absolus. Selon une autre partie de la doctrine (Gladys Laffely Maillard, op. cit. ad art. 17 p. 231ss), lesdits critères, nonobstant, n'en sont pas moins coordonnés aux principes de la prévoyance professionnelle et aux mesures collectives effectivement prises par l'employeur pour son personnel; leur caractère objectif est en outre le garant contre toute application arbitraire; ni les matériaux législatifs ni la systématique de la LIFD ne permettent au demeurant de donner une interprétation extensive de l'art. 17 al. 2 autorisant l'employeur à contourner les principes ancrés dans la LPP par le versement de prestations individuelles destinées à augmenter la prévoyance de l'employé, voire à combler des lacunes qui pourraient résulter d'un autre système de prévoyance moins favorable chez un nouvel employeur ou de la poursuite d'une activité lucrative moins bien rémunérée entraînant une diminution probable des prestations de prévoyance futures.

f) En principe, une ordonnance administrative ne contient pas de règles juridiques; elle ne constitue pas une norme qui imposerait un certain comportement, actif ou passif, à l'administré; celui-ci ne saurait non plus en tirer un droit. Cette directive donne le point de vue d'un organe de l'Etat sur l'application des normes applicables et non pas une interprétation contraignante de celles-ci. Le juge doit toutefois s'en écarter lorsqu'elle établit des normes qui ne sont pas conformes aux règles légales applicables (ATF 133 II 305 consid. 8.1 p. 315; 133 V 394 consid. 3.3 p. 397/398, 450 consid. 2.2.4 p. 455/456, et les arrêts cités). Il ne le fait pas lorsque l'ordonnance administrative concrétise

la loi de manière adéquate; en ce sens, il est tenu compte des efforts de l'administration, tendant à assurer une application égale de la loi (ATF 133 V 257 consid. 3.2 p. 258/259, 353 consid. 5.4 p. 352, 394 consid. 3.3 p. 397/398, et les arrêts cités).

Les trois conditions posées par la circulaire n°1 de l'AFC, en ce qu'elles tendent à concrétiser par des règles uniformes l'application de l'art. 17 al. 2 LIFD, peuvent être considérées comme conformes à cette disposition. En effet, eu égard au caractère de prévoyance que doit revêtir une indemnité afin de bénéficier d'une imposition privilégiée au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD et de l'art. 38 LIFD, les critères d'une limite d'âge fixée à 55 ans, de la cessation de l'activité lucrative principale et de l'existence d'une lacune de prévoyance apparaissent adéquats.

4. En cas de versements de capitaux de l'employeur à la fin de rapport de service, il y a lieu de vérifier si ce versement a ou non un caractère de prévoyance au sens de l'art. 17 al. 2 (Arch. 71, 486 = RDAF 2001 II 253, 259, consid. 3e). Contrairement aux affirmations de l'autorité intimée, il n'y a pas d'addition pour ces prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle et les autres sommes dont il est question à l'art. 38 LIFD imposées en vertu de l'art. 48 LIFD, avec les revenus extraordinaires soumis à l'impôt annuel spécial en regard de l'art. 47 LIFD (Yersin-Noël Commentaire romand IFD ad. art. 47, p. 612).

Bien que la Circulaire no 1 du 3 octobre 2002 intitulée «les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur» susmentionnée ait pris effet postérieurement à l'époque du versement effectué en faveur des recourants, il y a lieu d'en faire une application analogique dans le cadre des principes qui ont été énoncés ci-dessus.

En l'espèce, force est de constater que le recourant

remplit d'emblée deux conditions; son activité lucrative a été définitivement abandonnée d'une part et, d'autre part, il existe une lacune dans sa prévoyance découlant du départ de l'entreprise. Selon l'institution de prévoyance, cette dernière s'élève à CHF 118 176.45, montant déterminé exclusivement sur les cotisations ordinaires de l'employeur et du salarié pour la période s'étendant entre la sortie de l'institution de prévoyance et le moment de l'âge ordinaire de la retraite et fondé sur le salaire assuré précédemment.

L'autorité intimée considère que la condition selon laquelle le contribuable quitte l'entreprise dès qu'il a cinquante-cinq ans n'est pas remplie en l'espèce, le recourant étant âgé de cinquante-trois ans et sept mois au moment où il a quitté l'entreprise et touché son indemnité. Or, après plus de dix-huit ans au service de la société Y SA avec le titre final de sous-directeur et un salaire annuel supérieur à CHF 200 000.—, les perspectives de retrouver un travail équivalent à celui qu'il exerçait en regard de sa formation de cambiste était identique à celle d'une personne de cinquante-cinq ans, c'est-à-dire très aléatoire, et lorsque la prestation en capital a été versée, au mois de décembre 2001, il apparaissait peu vraisemblable qu'il retrouve un emploi similaire aux mêmes conditions. Dans un marché du travail saturé notoirement peu enclin à engager des travailleurs relativement proches de l'âge de la retraite, la probabilité était forte qu'il soit finalement contraint à renoncer à l'exercice de son activité ou à tout le moins accepter un emploi hors de sa formation et bien moins rémunéré. Ceci s'est d'ailleurs confirmé par la suite puisque le recourant n'a pas repris d'emploi jusqu'à sa mise à la retraite anticipée à l'âge de soixante ans. Dans ces circonstances, l'autorité intimée a fait preuve d'un formalisme excessif en refusant un caractère de prévoyance à la lacune dûment établie au motif que le

recourant n'avait pas cinquante-cinq ans révolus (FR.2008.0116; FI.2008.0134).

5. Reste à examiner si le solde du capital versé par l'employeur, soit CHF 206 223.55 peut faire l'objet, comme le prétend le recourant, de l'application des conditions de l'art. 37 LIFD réservé aux versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques.

Si, comme on l'a vu ci-dessus, il n'y a pas d'addition avec les prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle, tous les revenus extraordinaires réalisés dans la même année civile seront additionnés et soumis ensemble à un impôt annuel spécial selon l'art. 47 LIFD. Le texte même de cette disposition énumère comme revenu extraordinaire soumis à l'impôt annuel spécial en cas de taxation intermédiaire des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques et des indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci. Pour cette seule raison déjà, il n'y a pas place pour l'application de l'art. 37 LIFD.

Au surplus, l'application du taux périodisé est exclue lorsqu'une prestation est versée sous forme de capital unique – destiné à compenser la perte de prétentions se rapportant au passé ou à l'avenir – au choix des parties; le taux de la rente ne peut dès lors pas s'appliquer aux indemnités de départ ou aux indemnités contractuelles versées en raison de longs rapports de service (Arch. 70, 210 = RDAF

2002 II 1, 6, consid. 4c in fine). Ce montant supplémentaire versé ne remplace nullement des prestations périodiques et constituent un salaire complémentaire (Arch. 71, 486, = RDAF 2001 II, 253, 259 s; consid. 4b). Ne peuvent bénéficier de l'imposition privilégiée selon l'art. 37 LIFD que les versements de capitaux qui, conformément à la nature des prestations en question devaient être acquittés sous forme périodique. En plus des rentes dans le domaine des assurances sociales, cela pourrait être le cas des contributions d'entretien (art. 125 CCS) ou des rappels de salaire, fondés sur l'art. 8 al. 3 Cst. Sont exclues les indemnités pour cause de départ ou en cas de paiement de salaires fondés sur un accord dans le cadre d'un long rapport de service (RDAF 2002 II p. 1, 6).

En conséquence, le solde de l'indemnité de CHF 206 223.55 ne saurait bénéficier d'un taux périodisé au sens de l'art. 37 LIFD et doit être imposé, comme l'a d'ailleurs fait l'autorité intimée, en regard des articles 47 et 36 LIFD.

6. Au vu de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis dans le sens qu'un montant de CHF 118 156.– doit être retenu comme revêtant un caractère de prévoyance et en conséquence être imposé en regard des art. 17 al 2, 38 et 48 LIFD. La taxation intervenue sur le solde de l'indemnité de CHF 206 224.– sur la base de l'art. 47 LIFD doit être confirmée.