

Document	RDAF 2023 II p. 213
Auteur(s)	Thierry Obrist
Titre	<b>ATF 148 II 551 = 2C_546/2021 du 31 octobre 2022 [Qualification fiscale d'une indemnité versée par l'ancien employeur à l'employé - sur la base d'une transaction conclue lors d'une audience de conciliation] (Thierry Obrist et Leila Oufqir)</b>
Commentaire d'arrêt	2C_546/2021
Pages	213-217
Publication	Revue de droit administratif et de droit fiscal - Droit fiscal
Editeur	Association Henri Zwahlen pour le développement du droit administratif et du droit fiscal
Maison d'édition	Association Henri Zwahlen

RDAF 2023 II p. 213

## La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2021-2022

### II. Impôts directs et impôt anticipé

#### 1. Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques

### **ATF 148 II 551 = 2C 546/2021 du 31 octobre 2022 [Qualification fiscale d'une indemnité versée par l'ancien employeur à l'employé - sur la base d'une transaction conclue lors d'une audience de conciliation] (Thierry Obrist et Leila Oufqir)**

#### 1. Faits

A., employé de B. SA, se voit notifier son congé en avril 2016 et est libéré de l'obligation de travailler jusqu'au terme du délai de résiliation. En incapacité de travail pour des troubles dépressifs pendant six mois, le terme de son contrat est reporté à fin mars 2017.

Dans le cadre d'une demande en paiement d'une indemnité pour licenciement abusif intentée par A., B. SA s'engage à verser à A. un montant de CHF 25 000.-, non soumis à charges sociales, pour solde de tout compte et de toute prétention en rapport avec leurs relations contractuelles. Le montant faisant l'objet de la transaction apparaît sur le certificat de salaire sous la rubrique «prestation non périodiques» comme «indemnité de départ non soumise».

L'autorité fiscale cantonale impose dans un premier temps l'entier de l'indemnité, puis rectifie le taux d'imposition, le fixant à la moitié du montant de l'indemnité. À la suite d'une réclamation, l'autorité fiscale confirme sa décision arguant que le libellé du résultat de la transaction sur le certificat de salaire, à savoir «indemnité de départ», ne permettait pas de conclure à une indemnité pour licenciement abusif.

Saisi d'un recours du contribuable, le Tribunal cantonal renvoie la cause à l'instance précédente pour nouvelle détermination sur le revenu de A. en 2017, avec l'obligation de prendre en compte l'exonération totale du montant versé par B. SA à la suite de la transaction judiciaire.

L'autorité fiscale cantonale interjette un recours auprès du TF en demandant de ne pas admettre l'exonération de l'indemnité versée si un licenciement abusif devait être retenu.

## 2. Droit

Le TF commence par analyser si le montant versé à la suite de la transaction peut effectivement être considéré comme une indemnité pour licenciement abusif au sens de l'art. 336c CO, cette question n'ayant pas fait l'objet d'une décision par l'instance compétente<sup>192</sup>.

### RDAF 2023 II p. 213, 214

Le TF relève que selon le Tribunal cantonal, A. n'a pas pu se défendre contre les critiques, selon lui infondées, formulées à son encontre par B. SA, qu'aucune enquête interne n'a eu lieu et que A. a souffert d'un épisode de dépression lors de son licenciement. Tous ces éléments l'ont poussé à déposer une requête en conciliation auprès du Tribunal des Prud'hommes pour licenciement abusif. Notre Haute Cour ajoute qu'une telle analyse, sur la base des pièces du dossier, pouvait être exigée de la part des autorités fiscales cantonales<sup>193</sup>.

Le TF retient ensuite qu'il n'était pas arbitraire de la part de l'instance précédente de considérer que le contenu de la transaction était une indemnité pour licenciement abusif dans la mesure où A., qui a déposé sa requête en conciliation en concluant à une indemnité pour licenciement abusif de CHF 30 000.-, a obtenu le versement de 80% du montant réclamé et que B. SA n'a, à aucun moment lors de la procédure ou dans la transaction, émis de réserve sur sa responsabilité<sup>194</sup>.

Notre Haute Cour rejette ensuite le grief du recourant selon lequel une indemnité pour licenciement abusif ne devrait pas nécessairement être considéré comme une indemnité pour tort moral. Après avoir rappelé le principe de l'accroissement net du patrimoine découlant de l'art. 16 LIFD et la clause générale de l'art. 17 LIFD selon laquelle tous les revenus provenant d'une activité lucrative sont imposables, indemnités pour cessation d'une activité comprises, les juges de Mon-Repos soulignent que les indemnités pour tort moral font exception à ce principe selon l'art. 24 let. g LIFD<sup>195</sup>.

Le TF constate encore que, dans le domaine des assurances sociales, les indemnités pour licenciement abusif ne sont pas soumises aux charges sociales, ces indemnités n'ayant aucun lien, juridique ou économique, avec une prestation de travail<sup>196</sup>.

Le TF constate également que les jurisprudences cantonales restent partagées quant à l'exonération des indemnités pour licenciement abusif; si Zurich et Soleure n'exonèrent de telles indemnités que si elles ont été effectivement versées dans le but de compenser un préjudice moral ou physique, les cantons de Neuchâtel et Genève ont fait le choix d'exonérer ces indemnités quelle que soit leur finalité<sup>197</sup>.

D'un point de vue doctrinal, le TF relève que la question est également litigieuse, bien que la majorité des auteurs estiment que la

### RDAF 2023 II p. 213, 215

vocation réparatrice de l'indemnité doit primer sur son pendant punitif, comme c'est le cas dans le domaine des assurances sociales<sup>198</sup>.

Notre Haute Cour décide *in fine* de suivre la position de la majorité de la doctrine en considérant que la finalité réparatrice des indemnités pour licenciement abusif doit primer, que de telles indemnités représentent des indemnités versées à titre de réparation du tort moral et que, de ce fait, elles doivent être exonérées conformément à la lettre de l'art. 24 let. g LIFD<sup>199</sup>.

## 3. Commentaire

Cet arrêt permet au TF de mettre un terme aux différences de traitement des indemnités pour licenciement abusif selon les cantons.

---

<sup>192</sup> Arrêt commenté, c. 4 et 4.1.

<sup>193</sup> Arrêt commenté, c. 4.3.

<sup>194</sup> Arrêt commenté, c. 4.4.3 et 4.4.4.

<sup>195</sup> Arrêt commenté, c. 5.2.

<sup>196</sup> Arrêt commenté, c. 6.1.

<sup>197</sup> Arrêt commenté, c. 6.2.

<sup>198</sup> Arrêt commenté, c. 6.3 et 6.4.

<sup>199</sup> Arrêt commenté, c. 6.5.

Il est tout d'abord intéressant de constater, dans cet arrêt, et ce bien que l'analyse ne soit désormais plus nécessaire, que le TF attendait de l'autorité fiscale cantonale une certaine proactivité dans l'analyse du contenu d'une transaction judiciaire et que la simple lecture du libellé de la transaction figurant sur un certificat de salaire n'était pas suffisante.

Cet arrêt donne également l'occasion de revenir brièvement sur la notion de revenu dans le droit suisse et sur les différentes théories qui permettent d'appréhender cette notion, le législateur n'ayant pas offert de définition précise du revenu.

Comme mentionné dans le considérant 5.2, l'art. 16 LIFD rappelle le principe de l'accroissement net du patrimoine selon lequel tout accroissement du patrimoine dans une période fiscale donnée représente un revenu<sup>200</sup>. Cette théorie s'oppose à celle des sources qui retient que le revenu est un «flux continu et régulier généré par une source stable» et «durable»<sup>201</sup>.

Bien que le législateur n'ait pas défini de manière précise la notion de revenu, il existe une liste des revenus qui doivent être exonérés à l'art. 24 LIFD. Les indemnités pour tort moral font parties de cette liste pour des raisons d'équité, l'État ne devant pas s'enrichir sur le malheur de ses citoyens<sup>202</sup>.

Le choix du TF de soumettre les indemnités pour licenciement abusif au champ d'application de l'art. 24 let. g LIFD se justifie à

#### RDAF 2023 II p. 213, 216

plusieurs égards. Premièrement, comme le souligne le TF, la finalité de l'indemnité pour licenciement abusif est double; punitive et réparatrice. Le juge est d'ailleurs tenu, dans la fixation de l'indemnité, de prendre en compte les circonstances entourant le congé, notamment la gravité de l'atteinte à la personnalité de l'employé, ainsi que les effets que le licenciement aura sur la vie de l'employé<sup>203</sup>. L'idée selon laquelle il serait possible de dissocier l'indemnité de sa finalité réparatrice et de n'imposer que la partie dont le but est «punitif» est chimérique et non praticable et une telle analyse ne saurait être exigée de la part des autorités fiscales cantonales alors même que la loi ne l'exige pas du juge civil. Ainsi, la pratique de certains cantons de n'exonérer l'indemnité pour licenciement abusif que lorsqu'elle est accordée dans un but expressément réparateur va à l'encontre de la jurisprudence et de l'esprit de la loi.

Par ailleurs, et conformément à ce qui précède, l'indemnité en question ne saurait être qualifiée d'indemnité obtenue lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci, imposable au sens de l'art. 23 let. c LIFD. En effet, celle-ci n'est pas versée en guise de salaire ou de compensation de salaire mais bien pour compenser un préjudice subi par l'employé. Dans les faits, ce préjudice, lié à une perte de prestige ou aux difficultés psychiques en lien avec le licenciement, est bien un préjudice moral.

L'application de l'art. 24 let. g LIFD aux indemnités pour licenciement abusif se justifie également du point de vue de la cohérence avec la jurisprudence et la pratique dans le domaine des assurances sociales<sup>204</sup>. En effet, il ressort, tant du Message du Conseil fédéral de 1984<sup>205</sup> que de la jurisprudence<sup>206</sup> et de la doctrine<sup>207</sup>, que l'indemnité pour licenciement abusif n'est pas un salaire et n'est pas soumise aux charges sociales. Une certaine cohérence en droit fiscal et en droit des assurances sociales nous semble justifiée.

<sup>200</sup> Yves Noël in Y. Noël/F. Aubry-Girardin (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, n<sup>o</sup> 6 ad art. 16.

<sup>201</sup> Fabien Liégeois, La disponibilité du revenu, Le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse, Genève 2018, p. 60; Thierry Obrist, Introduction au droit fiscal suisse, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2018, pp. 83-84; Yves Noël in Y. Noël/F. Aubry-Girardin (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, n<sup>o</sup> 5 ad art. 16.

<sup>202</sup> Thierry Obrist, Introduction au droit fiscal suisse, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2018, pp. 136-137; Arrêt commenté, c. 5.2.

<sup>203</sup> Arrêt du TF [4A 166/2018 du 20 mars 2019, c. 4.1](#); Stéphanie Perrenoud in L. Thévenoz/F. Werro (éd.), Commentaire romand, Code des obligations I, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2021, n<sup>o</sup> 7 ad art. 336a; Conseil fédéral, Message concernant l'initiative populaire « pour la protection des travailleurs contre les licenciements dans le droit du contrat de travail » et la révision des dispositions sur la résiliation du contrat de travail dans le code des obligations du 9 mai 1984, FF 1984 II 574, p. 624.

<sup>204</sup> Message du Conseil fédéral concernant l'initiative populaire « pour la protection des travailleurs contre les licenciements dans le droit du contrat de travail » et la révision des dispositions sur la résiliation du contrat de travail dans le code des obligations du 9 mai 1984, FF 1984 II 574, p. 624.

<sup>205</sup> Ibid.

<sup>206</sup> [ATF 123 V 5 c. 4](#).

<sup>207</sup> Stéphanie Perrenoud in L. Thévenoz/F. Werro (éd.), Commentaire romand, Code des obligations I, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2021, n<sup>o</sup> 6 ad art. 336a.

Finalement, l'exonération des indemnités pour licenciement abusif étant déjà ancrée dans la pratique de certains cantons, comme Neuchâtel

---

**RDAF 2023 II p. 213, 217**

et Genève, et préconisée par la majorité de la doctrine, cette décision du TF ne fait finalement que confirmer une approche équitable de l'imposition de ces indemnités dont le but est principalement de réparer un tort moral. Pour ces différentes raisons, nous y souscrivons.

Usage exclusivement pour  
des fins académiques