

Résumé et analyse**Proposition de citation :**

Thierry Obrist et Leila Oufqir, Exonération de l'indemnité pour licenciement abusif au sens de l'art. 336a CO ; analyse de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_546/2021, Newsletter DroitDuTravail.ch mai 2023

Art. 336a CO, art. 24 LIFD



Exonération de l'indemnité pour licenciement abusif au sens de l'art. 336a CO ; analyse de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_546/2021 du 31 octobre 2022

Thierry Obrist, Professeur ordinaire de droit fiscal à la Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel, avocat

et

Leila Oufqir, Assistante-doctorante à la Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel

I. Objet de l'arrêt et résumé des faits et du droit

Faits

En 2017, un employé dépose une requête en conciliation auprès du Tribunal des prud'hommes et conclut au paiement d'une indemnité pour licenciement abusif. L'employeur consent au versement d'une indemnité de CHF 25'000.-, non soumise aux charges sociales, pour solde de tout compte et de toute prétention. Ledit montant apparaît sur le certificat de salaire de l'employé sous la rubrique « prestations non périodiques » comme « indemnité de départ non soumise ».

L'autorité fiscale impose d'abord l'entier de l'indemnité comme revenu, puis corrige le taux d'imposition dudit revenu le fixant à la moitié du montant de l'indemnité. Par décision sur réclamation, l'administration cantonale confirme sa décision, la motivant par le fait que le libellé de la transaction ne permettait pas de conclure qu'il s'agissait d'une indemnité pour licenciement abusif mais bien plutôt d'une indemnité pour cessation des rapports de travail.

A la suite du recours déposé par le contribuable, le Tribunal cantonal vaudois estime que la somme faisant l'objet de l'accord doit être entièrement exonérée et renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision.

L'administration fiscale cantonale interjette alors un recours de droit public à l'encontre de cet arrêt auprès du Tribunal fédéral et conclut à son annulation.

Droit

Le Tribunal cantonal ne s'étant pas prononcé sur la nature même de l'accord, le Tribunal fédéral analyse d'abord cette question. Il commence par rappeler les faits qui rendent, selon la jurisprudence, un congé abusif au sens de l'art. 336a CO, à savoir, la manière dont le congé est donné, le fait que le congé contrevienne de manière caractéristique au principe de la bonne foi, ou encore le fait qu'il soit donné par un employeur qui viole les droits de la personnalité du travailleur (consid.4.2).

Le Tribunal fédéral analyse ensuite les faits de l'affaire et relève que selon le Tribunal cantonal, l'administré n'avait jamais eu l'occasion de se défendre contre les critiques, selon lui infondées, formulées à son encontre par son employeur, qu'aucune enquête interne n'avait eu lieu et que le contribuable avait souffert d'un épisode de dépression, ce qui l'avait poussé à déposer une requête en conciliation auprès du Tribunal des Prud'hommes. 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 (consid. 4.3).

Le Tribunal fédéral écarte ensuite les griefs concernant l'arbitraire dans l'interprétation de la transaction judiciaire. En effet, la requête en conciliation a été déposée par le contribuable avec comme conclusion le versement d'une indemnité pour tort moral basée sur un licenciement abusif. L'employeur ne s'est pas déterminé par écrit préalablement et, lors de la ratification de la transaction, il n'a émis aucune réserve telle que « sans reconnaissance de responsabilité », « à bien plaisir » ou encore « par gain de paix ». Ainsi, et du fait du paiement d'une indemnité correspondant à 80% du montant réclamé par le contribuable, l'accord peut, sans arbitraire, être considéré comme reprenant le caractère abusif du licenciement (consid. 4.4.3 et 4.4.4).

En réponse à l'autorité fiscale cantonale qui estime qu'une indemnité au sens de l'art. 336a CO ne constituerait pas nécessairement une indemnité pour tort moral, le Tribunal fédéral commence par rappeler que l'art. 16 LIFD exprime le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net. Malgré la clause générale de l'art. 17 al. 1 LIFD selon laquelle tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail sont imposables, y compris les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci, les indemnités pour tort moral font exception à cette règle comme le reste des situations mentionnées à l'art. 24 LIFD. Le Tribunal rappelle à ce sujet que l'exemption de l'art. 24 let. g LIFD concernant les indemnités pour tort moral s'explique par le fait qu'une indemnité pour tort moral vise à réparer une atteinte immatérielle et que l'imposition d'une telle indemnité reviendrait, pour l'État, à s'enrichir du malheur de ses citoyens (consid. 5.2).

Le Tribunal fédéral constate encore que dans le domaine du droit des assurances sociales, les indemnités pour licenciement abusif ne sont pas soumises aux charges sociales et n'ont aucun lien juridique avec une prestation de travail (consid. 6.1).

Il se penche ensuite sur la pratique des tribunaux cantonaux et constate que bien que les cantons de Zurich et de Soleure conditionnent l'exonération d'une indemnité de l'art. 336a CO au fait qu'il s'agisse d'un versement effectivement effectué pour compenser un préjudice

moral ou physique, les cantons de Neuchâtel et de Genève en revanche exonèrent purement et simplement ce type d'indemnité sur la base de l'art. 24 let. g LIFD (consid. 6.2).

Le Tribunal fédéral constate également que la doctrine est divisée mais que la majorité des auteurs sont d'avis qu'une exonération de l'indemnité pour congé abusif se justifie (consid. 6.3).

Le Tribunal fédéral rappelle alors la nature de ladite indemnité, à savoir, à la fois réparatrice et punitive. La finalité réparatrice de l'indemnité se retrouve d'ailleurs lors de la fixation de l'indemnité qui doit prendre en compte des critères tels que la gravité de l'atteinte à la personnalité de l'employé (consid.6.4).

Notre Haute Cour décide donc de suivre la position de la majorité de la doctrine ainsi que celle des cantons dans l'application de l'art. 24 let. g LIFD en rapport avec l'indemnité pour licenciement abusif. Le Tribunal fédéral souligne que l'indemnité vise à compenser une atteinte à la personnalité subie par l'employé à cause de son licenciement et que ce but ne saurait être tu au profit du pendant punitif de l'indemnité. Par ailleurs, l'art. 336a CO n'exigeant pas de différencier la part punitive de la part réparatrice il est impossible de les différencier en pratique. C'est donc à bon droit que le Tribunal cantonal vaudois a considéré que l'indemnité découlant de l'art. 336a CO ne devait pas être imposée (consid. 6.5).

III. Analyse

1. Notion de revenu

Cet arrêt du Tribunal fédéral permet de revenir sur les principes de base du droit fiscal, notamment sur la notion de revenu.

Bien que le législateur indique à l'art. 16 LIFD que l'impôt sur le revenu porte sur tous les revenus uniques ou périodiques du contribuable, que les art. 16 al. 2 à 23 LIFD proposent une liste exemplative et non exhaustive de ce qui doit être considéré comme un revenu et que l'art. 24 LIFD présente une liste, cette fois exhaustive, de ce qui ne doit pas être imposé comme un revenu, le législateur n'offre pas de définition *per se* de la notion de revenu.

C'est au XIX^e siècle que plusieurs théories tendant à appréhender la notion de revenu se sont dessinées dans l'horizon juridique européen et suisse. On retiendra particulièrement la théorie des sources (*Quellentheorie*) et la théorie de l'accroissement net du patrimoine (*Reinvermögenszugangstheorie*).

Selon la première théorie, le revenu est un « flux continu et régulier généré par une source stable » et « durable »¹. Ainsi les gains ponctuels et uniques ne doivent pas être considérés comme des revenus.

¹ LIÉGEAIS FABIEN, La disponibilité du revenu, Le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse, Thèse, 2018, p. 60 et références citées ; NOËL YVES, in : Noël Yves/Aubry Girardin Florence (édit.), Commentaire romand, Loi sur l'impôt fédéral direct, 2^e éd., Bâle 2017, ad art. 16 LIFD N 5 ; OBRIST THIERRY, Introduction au droit fiscal suisse, 2^e éd., Bâle 2018, p. 83-84.

L'art. 17 al. 1 LIFD illustre bien cette théorie dans la mesure où il rend imposable tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, le critère de la provenance du revenu étant mis en évidence.

En revanche, selon la théorie de l'accroissement net du patrimoine (*Reinvermögenszugangstheorie*), la source du revenu ou sa périodicité n'ont pas d'importance puisque tout accroissement du patrimoine dans une période fiscale donnée représente un revenu².

La jurisprudence du Tribunal fédéral³ et la doctrine⁴ s'accordent sur le fait que l'art. 16 LIFD exprime le concept de l'accroissement net du patrimoine et de l'imposition du revenu global net. Le système fiscal suisse n'a toutefois pas adopté complètement la théorie de l'accroissement net du patrimoine. Ceci se retrouve notamment dans le fait que les gains en capital privé sont exonérés, ce qui se rapprocherait plus d'une application de la théorie des sources. NOËL relève que « (...) le système suisse pourrait être vu comme relevant intellectuellement de la théorie de l'accroissement mais matériellement, ou statistiquement, de celle des sources »⁵. Il est cependant nécessaire d'ajouter à cette affirmation le fait que certains revenus sont imposés alors même qu'ils ne seraient pas considérés comme un revenu selon les deux théories précitées (voir notamment l'art. 20 al. 1 let. c LIFD)⁶.

En tout état de cause, si le législateur n'a pas jugé nécessaire de définir de manière fermée le revenu, il a tout de même exclu purement et simplement l'imposition de certains types de flux économiques à l'art. 24 LIFD. Les versements à titre de réparation du tort moral, bien que devant être considérés comme des revenus au sens de la théorie de l'accroissement net du patrimoine, sont nommément mentionnés comme faisant l'objet d'une exonération à l'art. 24 let. g LIFD. Cette exonération s'explique par le fait que le législateur a, à raison, jugé qu'il serait indécent que l'état ne se finance sur le malheur de ses citoyens⁷. C'est donc l'équité qui a guidé la réflexion du législateur lorsqu'il a pris la décision d'exonérer les indemnités pour tort moral⁸.

S'il était, jusqu'à présent, admis que la lettre g de l'art. 24 LIFD s'appliquait aux indemnités reçues en application des art. 46 et 49 CO, art. 12 al. 2 LAVI, art. 24 LAA et art. 48 et 59 LAM⁹, son application aux indemnités de l'art. 336a CO faisant encore l'objet d'une controverse tant doctrinale que jurisprudentielle. En effet, plusieurs auteurs¹⁰ et cantons¹¹ estimaient que la nature de l'indemnité était tout aussi punitive que réparatrice et que, de ce fait, une application de l'art. 24 let. g LIFD à une « peine punitive » ne se justifiait pas.

² CR LIFD-NOËL, *ad* art. 16 N 6.

³ ATF 143 II 402, consid. 5.1 et les références citées ; TF 2C_546/2021 du 31 octobre 2022, consid. 5.1.

⁴ Notamment HÖHN/WALDENBURGER ; LOCHER ; NÖEL ; OBRIST, etc.

⁵ CR LIFD-NOËL, *ad* art. 16 N 11.

⁶ CR LIFD-NOËL, *ad* art. 16 N 13.

⁷ Arrêt du TF 2C_546/2021 du 31 octobre 2022, consid. 5.2 ; CR LIFD-GLADYS LAFFELY MAILLARD, *ad* art. 24 N 51.

⁸ OBRIST, p. 136-137.

⁹ CR LIFD-GLADYS LAFFELY MAILLARD, *ad* art.24 N 52.

¹⁰ CR LIFD-GLADYS LAFFELY MAILLARD, *ad* art.24 N 52 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3^e éd., 2016, *ad* art. 24 N 96.

¹¹ Notamment les cantons de Neuchâtel et Genève.

Le Tribunal fédéral tranche la question une bonne fois pour toutes dans cet arrêt et confirme l'application de l'art. 24 let. g LIFD à l'indemnité pour licenciement abusif de l'art. 336a CO.

Afin de comprendre ce raisonnement, il sied de se pencher sur la nature de l'indemnité pour licenciement abusif.

2. Nature de l'indemnité

Comme mentionné *supra*, il ressort de l'art. 17 al. 1 LIFD que tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail sont imposables.

Les indemnités de départ obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci sont également imposables au sens de l'art. 23 let. c LIFD. En cas de versement de telles indemnités, l'employeur est tenu d'indiquer le contenu de l'indemnité et son but à l'autorité fiscale¹².

Malgré ce qui précède, le Tribunal fédéral a fait le choix, auquel nous adhérons, de ne pas retenir que l'indemnité pour licenciement abusif devait être considérée comme un revenu de l'activité lucrative ou une indemnité de départ au sens de l'art. 23 let. c LIFD.

La raison de ce choix se cache premièrement derrière la nature de l'indemnité de l'art. 336a CO qui est double ; punitive et réparatrice¹³. La tâche difficile, voire impossible, que s'imposaient certains cantons de déterminer si l'indemnité était plus punitive que réparatrice n'est désormais plus nécessaire, le Tribunal fédéral ayant opté pour l'option la plus praticable et la plus juste, à savoir, de donner plus d'importance au pendant réparateur du tort moral. En pratique, les conséquences que peut avoir un licenciement sur l'employé, tant d'un point de vue psychologique que social, constituent effectivement un préjudice moral.

En outre, dans le domaine des assurances sociales, bien que l'indemnité soit versée par l'employeur à l'employé à la suite d'un rapport de travail, elle ne fait pas partie du salaire déterminant pour l'AVS et ne fait pas l'objet de cotisations sociales, contrairement aux indemnités de départ¹⁴. Une cohérence entre le droit des assurances sociales et le droit fiscal se justifie donc d'autant plus dans ce cas, ce d'autant plus que le Tribunal fédéral a, dans l'arrêt qui nous occupe, souligné que le législateur n'avait pas exigé du juge qu'il indique quel était le but de l'indemnité de l'art. 336a CO, contrairement à ce qui est le cas pour les indemnités de départ.

Notre Haute Cour a, en revanche, jugé qu'il était attendu de l'autorité fiscale qu'elle analyse le dossier en sa possession et qu'elle constate le caractère réparateur de l'indemnité dans le cas d'espèce. Cette analyse, qui fait peser sur les autorités fiscales un lourd fardeau, ne sera plus nécessaire à l'avenir puisque désormais, toutes indemnités pour licenciement abusif au sens de l'art. 336a CO seront exonérées d'impôt au sens de l'art. 24 let. g LIFD.

¹² Circulaire AFC n° 1 du 3 octobre 2002 concernant les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur, p. 4-5.

¹³ CR CO I-PERRENOUD, art. 336a N 4.

¹⁴ CR CO I-PERRENOUD, art. 336a N 6 ; Message, FF 1984 II 574 ; ATF 123 V 5.

3. Remarques conclusives

La décision du Tribunal fédéral rejoint ce que préconisait la majorité de la doctrine ainsi que ce qu'appliquaient certains des cantons, à savoir, l'exonération de l'indemnité pour licenciement abusif.

Cette décision allège la charge fiscale des contribuables concernés et épargne à l'autorité fiscale la tâche fastidieuse de déterminer si l'indemnité a effectivement une nature réparatrice. Cela nous paraît juste en raison de la similitude entre l'indemnité pour tort moral et le paiement d'une indemnité pour licenciement injustifié.

On rendra tout de même attentifs les administrés au fait que l'exonération de ces indemnités pour licenciement abusif a pour conséquence que les honoraires d'avocat avancés pour obtenir lesdites indemnités ne sont pas déductibles à titre de frais d'acquisition du revenu imposable au sens de l'art. 25 LIFD¹⁵.

¹⁵ TF 2C_534/2018 du 27 septembre 2019, consid. 3.6.3 et 3.8 ; TF 2C_382/2021 du 23 septembre 2022, consid. 6.2 et arrêts cités.