



9C 237/2023

Arrêt du 5 mars 2024

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A.A._____ et B.A._____,
recourants,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,
route de Berne 46, 1014 Lausanne,
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Vaud et impôt fédéral direct, période fiscale 2018,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 2 mars 2023 (FI.2022.0012).

Faits :

A.

A.a. B.A._____ et A.A._____ (ci-après: les contribuables) sont domiciliés dans le canton de Vaud. Le prénomé, ingénieur physicien de l'école C._____, est entré le 1er mai 2016 au service de la société D._____. Il a été nommé directeur le 1er juillet 2016.

Les 7 et 8 mars 2018, B.A._____ et la société D._____ ont d'un commun accord conclu une convention de résiliation de rapports de travail, en vertu de laquelle ceux-ci ont pris définitivement fin le 31 mars 2018. Selon cette convention, la société D._____ s'est engagée à verser au contribuable une "prime de départ pour solde de tout compte" de 250'000 fr., dès la signature de la convention et la restitution du véhicule de service, de la carte de crédit de l'entreprise et des clés.

A.b. Par décision de taxation du 4 décembre 2019 relative à l'année 2018, l'Office d'impôt des districts de E._____ et F._____ a arrêté le revenu imposable des contribuables pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) à 296'400 fr. (au taux de 180'700 fr.) et à 319'300 fr. (au taux de 61'700 fr.) pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC).

Les époux ont formé réclamation contre cette décision, motif pris que le montant de 250'000 fr. devait être imposé distinctement des autres revenus, en tant que prestation en capital provenant de la prévoyance. A la suite de cette réclamation, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud

(ci-après: l'Administration fiscale) a notamment requis des contribuables la production d'une attestation établie par l'institution de prévoyance de B.A. _____, démontrant le cas échéant une éventuelle lacune de prévoyance. Les contribuables ont indiqué que la caisse de prévoyance refusait d'établir une telle attestation, mais que, selon leurs calculs, la lacune était importante.

A.c. Statuant par décision sur réclamation du 10 janvier 2022, l'Administration fiscale a rejeté la réclamation.

B.

Par arrêt du 2 mars 2023, le Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, a rejeté le recours des contribuables et a confirmé la décision sur réclamation du 10 janvier 2022 (ch. I et II du dispositif).

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, B.A. _____ et A.A. _____ concluent en substance à la réforme de l'arrêt cantonal du 2 mars 2023, en ce sens qu'une taxation séparée au sens de l'art. 38 al. 2 LIFD [RS 642.11] de l'indemnité de départ de 250'000 fr. (239'906 fr. 05, après déduction "AVS et autres") est admise. L'administration fiscale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours. Les contribuables se sont exprimés sur leurs observations respectives.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts visés en l'espèce (cf. art. 146 LIFD; art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

1.2. L'instance précédente a traité dans une seule décision de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où les recourants s'en prennent clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2). Sous réserve de ce qui suit, il y a donc lieu d'entrer en matière puisque les autres conditions de recevabilité sont remplies.

1.3. Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Cette exception, dont il appartient au recourant de démontrer que les conditions sont remplies (ATF 143 V 19 consid. 1.1), vise les faits qui sont rendus pertinents pour la première fois par la décision attaquée, par exemple concernant le déroulement de la procédure devant l'instance précédente afin d'en contester la régularité, ou encore des faits postérieurs à l'arrêt attaqué permettant d'établir la recevabilité du recours. En dehors de ces cas, les nova ne sont pas admissibles, qu'il s'agisse de faits ou moyens de preuve survenus postérieurement à la décision attaquée (ATF 144 V 35 consid. 5.2.4) ou d'éléments que les parties ont négligé de présenter aux autorités cantonales (ATF 143 V 19 consid. 1.2; 136 III 123 consid. 4.4.3).

En l'espèce, les contribuables produisent une attestation établie le 21 mars 2023 (qui fait suite à leur demande du 15 mars 2023) par la Fondation I. _____, à laquelle le recourant avait été affilié lors de son emploi auprès de la société D. _____. Selon cette attestation, l'avoir de vieillesse du recourant se serait élevé à 1'335'516 fr. 05 à l'âge de 65 ans, pour autant que les conditions idoines fussent demeurées inchangées. Cependant, ce document est postérieur à l'arrêt attaqué et constitue un fait, respectivement un moyen de preuve nouveau (véritable *nova*), qui est donc inadmissible. Par conséquent, il n'y a pas lieu de le prendre en compte.

Il ne sera pas davantage tenu compte du certificat de prévoyance daté du 28 juillet 2020 du Fonds de prévoyance J. _____ en lien avec l'emploi actuel du recourant auprès de G. _____ SA. En effet, cette pièce est produite pour la première fois en instance fédérale et les recourants n'expliquent pas pourquoi ils n'auraient pas été en mesure de produire cette pièce devant la juridiction cantonale, alors qu'elle est antérieure à l'arrêt déféré. Elle ne résulte pas non plus de l'arrêt cantonal, puisque la

question d'une éventuelle lacune de prévoyance (qui aurait pu être démontrée le cas échéant à l'aide d'une attestation) avait déjà été discutée par les parties. La même conclusion s'impose en lien avec un document daté du 5 septembre 2019 intitulé "term sheet", et qui concerne l'acquisition par le recourant de la société G. _____ SA. Cette pièce n'est au demeurant pas déterminante pour l'objet du litige, comme on le verra (infra consid. 5).

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, il n'examine toutefois la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (cf. art. 106 al. 2 LTF; [ATF 146 I 62](#) consid. 3; [142 II 369](#) consid. 2.1).

2.2. Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF ([ATF 142 I 155](#) consid. 4.4.3). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; [ATF 142 II 355](#) consid. 6). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves ([ATF 141 IV 369](#) consid. 6.3). Dans une partie de leur mémoire, les recourants présentent librement certains faits, sans toutefois démontrer que la cour cantonale aurait constaté de manière manifestement inexacte ou incomplète les faits. Il n'en sera dès lors pas tenu compte.

3.

Le litige porte sur l'imposition du montant de 250'000 fr. que le recourant a reçu dans le contexte de la convention conclue les 7 et 8 mars 2018. Il porte en particulier sur le point de savoir si ce montant correspond à une prestation en capital versée par l'employeur analogue au versement de capital provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD, qui peut être soumis au taux d'imposition privilégié de l'art. 38 LIFD, et au sens des dispositions de droit cantonal (art. 20 al. 2 et 49 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 [LI; rs/VD 642.11]).

4.

4.1. En principe, à l'exception de certaines prestations en capital versées lors d'un changement d'emploi et réinvesties dans l'année à des fins de prévoyance (cf. art. 24 let. c LIFD), les rétributions spéciales effectuées par les employeurs à leurs employés au moment où ceux-ci quittent l'entreprise sont imposées en tant que revenu sous l'angle de l'impôt fédéral direct. En effet, l'art. 16 al. 1 LIFD dispose que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Ainsi, cet impôt couvre, entre autres revenus, tous ceux provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, y compris les revenus accessoires (cf. art. 17 al. 1 LIFD), les revenus provenant de la prévoyance (art. 22 LIFD), les revenus acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative (art. 23 let. a LIFD) et les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci (art. 23 let. c LIFD). En règle générale, les indemnités de départ sont ainsi imposables, selon les art. 17 al. 1 ou 23 let. a ou c LIFD, au taux plein avec les autres revenus du contribuable (cf. art. 36 LIFD). L'imposition au taux plein de ces indemnités connaît toutefois quelques exceptions, notamment dans les cas où la somme versée par l'employeur est analogue au versement d'un capital provenant d'une institution de prévoyance. L'art. 17 al. 2 LIFD dispose en effet que ce type de versements bénéficie du taux d'imposition privilégié prévu par l'art. 38 LIFD pour les prestations en capital provenant de la prévoyance, ce qui signifie qu'il est imposé séparément et soumis à un impôt annuel entier calculé sur la base du taux représentant le cinquième des barèmes ordinaires inscrits à l'art. 36 LIFD ([ATF 145 II 2](#) consid. 4.1; arrêt 2C_520/2019 du 1er octobre 2019 consid. 3.1 et les références).

4.2. Selon l'art. 17 al. 2 LIFD, pour bénéficier de l'imposition privilégiée, les versements de capitaux alloués par l'employeur doivent être analogues aux versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante. La loi ne définit pas précisément ce que recouvre l'analogie avec les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance. Il

s'avère cependant qu'en établissant, à l'art. 17 al. 2 LIFD, une imposition séparée à taux réduit, le législateur a voulu casser la progressivité du taux et privilégier la prévoyance pour des raisons sociales (cf. Message du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 186). On peut ainsi inférer du texte et du but visé par le législateur la volonté de limiter le privilège fiscal aux indemnités versées par l'employeur qui ont un lien étroit avec la prévoyance professionnelle. De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral en a déduit que les versements de capitaux analogues mentionnés à l'art. 17 al. 2 LIFD devaient, pour bénéficier de l'imposition privilégiée, revêtir un caractère de prévoyance prépondérant. Il en va en particulier ainsi des indemnités de départ versées par l'employeur, lesquelles doivent donc, pour bénéficier de l'imposition privilégiée prévue à l'art. 38 LIFD, avoir un lien étroit avec la prévoyance professionnelle, un tel lien s'examinant à l'aune des circonstances entourant les versements concernés (ATF 145 II 2 consid. 4.2; arrêt 2C_520/2019 du 1er octobre 2019 consid. 3.2 et les références).

4.3.

4.3.1. L'AFC a édicté, le 3 octobre 2002, la Circulaire n° 1 sur les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur (ci-après: la Circulaire n° 1; Archives 71 p. 541 ss). Selon ce texte, "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". Ainsi, pour que des versements de capitaux effectués par l'employeur puissent bénéficier de l'imposition privilégiée de l'art. 17 al. 2 LIFD, trois conditions cumulatives doivent être réunies (cf. ch. 3.2 de la Circulaire n° 1) : le contribuable quitte l'entreprise après avoir atteint l'âge de 55 ans (let. a), son activité lucrative (principale) est définitivement abandonnée ou doit l'être (let. b) et une lacune dans sa prévoyance découle du départ de l'entreprise et de son institution de prévoyance (let. c).

Cette circulaire ne constitue cependant qu'une directive administrative, sans force de loi, ne liant ni les administrés, ni les tribunaux ni même l'administration; elle ne saurait ainsi être appliquée à la lettre et ne dispense pas les autorités de tenir compte des circonstances du cas d'espèce (cf. ATF 145 II 2 consid. 4.3; arrêt 2C_520/2019 du 1er octobre 2019 consid. 3.3 et les références).

4.3.2. S'agissant de la condition liée à la cessation de l'activité professionnelle, le Tribunal fédéral a jugé que le moment déterminant pour l'évaluer est celui où l'indemnité est versée et non pas *a posteriori* (cf. arrêt 2C_538/2009 du 19 août 2010 consid. 6.3).

5.

5.1. En premier lieu, les premiers juges ont considéré que l'indemnité litigieuse ne revêtait pas un caractère de prévoyance, puisque la convention, qui n'évoquait aucunement que la prime de départ eût un caractère de prévoyance, n'avait pas d'autre finalité que celle de mettre un terme à bref délai aux relations contractuelles; il n'apparaissait pas que les parties, par le versement de l'indemnité, souhaitent spécialement compenser la perte pour l'intéressé des divers avantages liés à la prévoyance professionnelle. A juste titre, les recourants ne s'en prennent pas à ces considérations, auxquelles il n'y a du reste rien à ajouter. Par conséquent, le lien étroit du versement de l'employeur en cause avec la prévoyance professionnelle (consid. 4.2 supra) peut être d'emblée nié.

5.2. Au demeurant, les recourants ne peuvent rien tirer en leur faveur de l'application de la Circulaire n° 1 qui, à l'inverse de ce qu'ils prétendent, n'a pas valeur de loi (consid. 4.3.1).

5.2.1. Au sujet de la condition de l'abandon de l'activité lucrative, la juridiction cantonale a constaté qu'au moment du versement de l'indemnité litigieuse, il était prévisible que le recourant retrouvât une activité lucrative comparable. En effet, celui-ci était ingénieur physique diplômé de l'école C. _____ et détenait un MBA, délivré par l'école H. _____. En outre, il était au bénéfice d'une expérience professionnelle de trente-trois ans, acquise auprès de cinq employeurs successifs au moment où les rapports de travail avec la société D. _____ avaient pris fin. Malgré son âge de 57 ans, le pronostic qu'il retrouvât un emploi dans son domaine d'activité, compte tenu de ses hautes qualifications et de son expérience, était donc "plutôt favorable". A cela s'ajoutait que le contribuable n'avait jamais déclaré vouloir mettre un terme à ses activités et le certificat de travail délivré par la société D. _____ devait lui permettre de retrouver un emploi répondant à ses aspirations.

En tant que les contribuables font avant tout valoir que la formation et le niveau hiérarchique ne joueraient pas de rôle dans les chances de retrouver un emploi et que l'ensemble des démarches

pour trouver un tel emploi ont été infructueuses, ils ne démontrent pas le caractère arbitraire des constatations et de l'appréciation cantonales. Ils se réfèrent par ailleurs en vain à l'acquisition durant le mois de novembre 2019 du capital-action de la société G. _____ SA et du fait qu'il n'aurait pas retrouvé une place de travail mais s'en serait créée, dès lors que sont déterminantes les circonstances au moment où l'indemnité a été versée (supra consid. 4.3.2).

En outre, c'est de manière convaincante que les premiers juges ont considéré que le cas d'espèce se distinguait de la cause 4F 05 9/4F 05 10 tranchée par le Tribunal administratif du canton de Fribourg le 5 mai 2006 (et invoquée par les contribuables). Celle-ci concernait une contribuable, employée de commerce de son état, qui avait travaillé durant vingt-sept ans pour le même employeur et qui s'était trouvée confrontée à des circonstances objectives qui rendaient prévisibles la cessation de l'activité lucrative ou la poursuite de celle-ci dans un poste sensiblement moins rémunéré. A la différence du cas précité et vu la formation et l'expérience professionnelles du contribuable, le Tribunal cantonal pouvait à juste titre parvenir à la conclusion que le recourant était en mesure de retrouver une activité lucrative comparable. Les recourants ne sauraient davantage être suivis lorsqu'ils prétendent que la situation du contribuable serait assimilable à celle jugée dans l'arrêt du Tribunal cantonal vaudois du 23 juillet 2009 auquel ils se réfèrent (cf. aussi l'arrêt 2C_538/2009 du Tribunal fédéral du 19 août 2010, par lequel il a rejeté le recours formé contre l'arrêt cantonal). Dans cette cause il avait été constaté qu'au moment où l'employeur avait versé à son employé licencié la somme de 300'000 fr., les chances pour celui-ci de retrouver un travail équivalent étaient très aléatoires, voire peu vraisemblables (cf. arrêt 2C_538/2009 du 19 août 2010 consid. 6.3). Or tel n'est pas le cas ici, comme cela ressort de ce qui précède.

5.2.2. Etant donné que l'une des conditions prévues par la Circulaire n° 1 n'est pas réalisée, il n'y a pas lieu d'en examiner plus avant les autres conditions, dont celle relative à la lacune de prévoyance.

5.3. Vu ce qui précède, c'est en conformité au droit fédéral que la juridiction cantonale a refusé considérer l'indemnité litigieuse sous l'angle de l'art. 17 al. 2 LIFD et de ne pas l'avoir, par conséquent, soumise au privilège de l'art. 38 LIFD. En définitive, le recours en matière d'IFD est mal fondé.

6.

S'agissant des impôts cantonaux et communaux, la LHID ne contient aucune prescription similaire aux art. 17 al. 2 et 38 LIFD qui réglerait la manière dont il conviendrait d'imposer les indemnités de départ versées par les employeurs dans la mesure où celles-ci seraient analogues à des versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance (cf. aussi arrêt 2C_68/2018 du 30 janvier 2019 consid. 7 non publié in [ATF 145 II 2](#)). Le droit cantonal vaudois contient en revanche des règles identiques à la LIFD sur ce point, en l'occurrence aux art. 20 al. 2 et 49 LI. C'est partant sans arbitraire que les juges cantonaux ont considéré que l'application des règles fiscales cantonales aux ICC 2018 litigieux devait conduire au même résultat qu'en matière d'IFD 2018. Dans ces circonstances, le recours est également mal fondé en ce qui concerne les ICC.

7.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'IFD de la période 2018.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les ICC de la période 2018.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 4'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 5 mars 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser