

double imposition – comme dans le cas présent – ou de double non-imposition. La question a donc fait l'objet d'un projet pour discussion par l'OECD², dont les conclusions ont été intégrées dans le Commentaire OCDE dans sa version de 2014, dans les paragraphes 2.3 à 2.16 relatifs à l'art. 15 MC OCDE. Les modifications au Commentaire OCDE ne datent que de 2014, soit après les faits du cas examiné, qui se sont déroulés en 2012. Cependant, le Commentaire recommande une interprétation dynamique des CDI au vu des Commentaires modifiés (par. 35 de l'Introduction au MC OCDE), et le Tribunal Fédéral lui-même donne également une interprétation dynamique au Commentaire.³ Par conséquent, rien n'empêche de les appliquer au cas présent.

La solution donnée par le Tribunal Fédéral est-elle conforme à la MC OECD et au nouveau Commentaire OCDE ?

Selon les faits qui nous sont présentés, une convention a été signée en mars 2012 entre le recourant et son employeur, selon laquelle les rapports de travail prennent fin le 30 septembre 2012, avec possibilité de les prolonger à la demande de l'employé jusqu'au 31 décembre 2012. Dès le 1^{er} juin, le recourant ne perçoit plus de rémunération mensuelle, et il est libéré de l'obligation de travailler. Un premier acompte, définitivement acquis par l'employé, est versé en mai 2012; un second paiement a eu lieu en décembre 2012, le contrat de travail ayant été prolongé jusque-là. Le recourant s'est également engagé à ne pas débaucher d'autres employés de la société, ceci durant 12 mois suivant la date de résiliation du contrat de travail.

Une première solution serait de considérer au moins une partie de l'indemnité comme

Prise de position¹

Comme le relève très justement le Tribunal Fédéral, la qualification à donner à une indemnité versée à l'employé en fin de rapports de travail (« indemnités de dédit »; « indemnités de départ »...) est une question épineuse: une telle indemnité doit-elle tomber sous le coup de l'art. 15, 18 ou 21 MC OCDE ? Une qualification divergente par les autorités fiscales des divers Etats concernés peut aisément aboutir à des situations de

tombant sous le par. 2.6 du Commentaire OCDE, à savoir comme une rémunération destinée à couvrir la période de préavis. En effet, les rapports de travail prennent fin au 30 septembre, mais l'employé n'est plus tenu de travailler. Cette part de l'indemnité serait alors à qualifier de revenu d'emploi selon l'art. 15 MC OCDE, et le droit d'imposer serait attribué à l'Etat où il est raisonnable de penser que l'employé aurait travaillé durant cette période. Sans connaître les détails du cas, l'on pourrait raisonnablement penser qu'il s'agirait dans le cas présent de la France.

Le solde de l'indemnité, ou même la totalité si la première solution ci-dessus ne devait pas trouver application, devrait tomber sous le par. 2.7 du Commentaire OCDE relatif à l'art. 15 MC OCDE. En effet, le paiement reçu consiste en une indemnité due contractuellement par un employeur à un employé dont le contrat de travail a pris fin.

Le Commentaire OCDE recommande alors clairement, en l'absence de faits et circonstances démontrant le contraire, qu'une telle indemnité tombe sous l'art. 15 MC OCDE, en rémunération des 12 derniers mois d'emploi. Etant donné qu'une telle indemnité est considérée comme « reçue(s) à ce titre », à savoir au titre de l'exercice de l'emploi durant cette période, une répartition devrait éventuellement être opérée en fonction du lieu d'exercice de l'activité suivant le lieu d'exercice de l'emploi durant les 12 derniers mois d'emploi.

Dans le cas présent, il ne semble pas aisé de déterminer la période des 12 derniers mois d'emploi. S'agit-il des 12 derniers mois avant juin, septembre ou décembre 2012? Le commentaire OCDE ne donne aucune indication à ce sujet, et la répartition internationale

différentielle selon la réponse donnée à cette question.

Le recourant était également tenu de ne pas débaucher d'autres employés de la société, ceci durant 12 mois suivant la date de résiliation du contrat de travail. Si une part de l'indemnité est supposée rémunérer cette obligation de non-concurrence, le Commentaire OCDE prévoit également dans ce cas, à son par. 2.9 relatif à l'art. 15 MC OCDE, qu'une telle indemnité est à qualifier de revenu d'emploi. Le droit d'imposer est cependant accordé à l'Etat de résidence de l'employé – la Suisse dans le cas présent – car ce revenu n'est pas considéré comme étant reçu « au titre de » l'exercice de l'emploi.

Nous le voyons, une interprétation conforme au Commentaire OCDE aboutit dans tous les cas à une qualification de l'indemnité comme revenu d'emploi. Ensuite, la répartition du droit d'imposer entre la Suisse et la France devrait se faire sur la base de la décomposition des différents éléments de l'indemnité, pour déterminer quel paragraphe du Commentaire serait applicable en l'espèce à chaque partie. S'il est n'est pas possible de décomposer l'indemnité, le par. 2.7 du Com-

¹ CHRISTINE LEDURE, lic. iur., MAS droit fiscal international, Managing partner taxadvice sàrl. Cette prise de position est basée sur la contribution de la susmentionnée: «The tax treatment of severance payments made in a cross-border context – A Swiss perspective», European Taxation, February – March 2016, pp. 63–77.

² OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD Model Tax Convention: Tax treaty Treatment of Termination Payments. Discussion Draft: 25 June to 13 September; http://www.oecd.org/ctp/treaties/Termination_Payments.pdf.

³ Tribunal Fédéral, arrêt du 28 novembre 2005 (2A.239/2005), par. 3.4.5.

RECHTSPRECHUNG • JURISPRUDENCE

mentaire devrait selon nous alors s'appliquer par défaut.

D'autres éléments dans l'arrêt ci-dessus nous poussent encore à la réflexion. En effet, le recourant a clairement démontré qu'il avait déclaré l'indemnité en France, et que celle-ci a été imposée. Il se retrouve donc dans un cas de double imposition effective, en tous cas pour une partie de l'indemnité. Cette double imposition découle certainement du fait que le fisc français a qualifié l'indemnité de revenu d'emploi. Or, en cas de conflit de qualification, si l'on suit les règles des par. 32.3 et suivants du Commentaire relatif aux articles 23 A et 23 B MC OCDE, l'Etat de résidence est tenu de suivre la qualification donnée par l'Etat de la source et d'accorder un allègement de la double imposition. Le Tribunal Fédéral n'en fait tout simplement pas mention.

L'argumentation développée par le Tribunal dans son par. 7.2 nous laisse également perplexes. Le fait que l'employé ait cessé de travailler le 31 mai 2012 – et ceci même si le contrat de travail ne prenait fin qu'en septembre – semble être déterminant pour conclure au fait que l'indemnité ne peut être « une contre-prestation pour un travail effectué ». De même, le fait pour le recourant d'être resté en Suisse, à son lieu de résidence, permettrait au Tribunal de conclure qu'une indemnité devrait être qualifiée d'« autre revenu » au sens de l'art. 21 MC OCDE. Ces arguments ne sont selon nous pas pertinents pour décider d'une quelconque qualification; en effet, ces mêmes arguments aboutiraient à la conclusion qu'un bonus payé après les rapports de travail à un résident d'un Etat autre que l'Etat de travail serait également à qualifier d'« autre revenu ». Or, nous savons que telle n'est pas la position du Tribunal Fédéral.

Par ailleurs, le fait de qualifier l'indemnité d'« autre revenu », permettrait, selon le Tribunal Fédéral, de « tendre à un traitement semblable entre les contribuables, quelle que soit la façon dont les rapports de travail ont pris fin et ont été réglementés et quel que soit le pays concerné ». Cependant, le Commentaire OCDE lui-même prévoit différents cas de figure suivant le type d'indemnité versée. Par ailleurs, un tel traitement aboutirait au final à une inégalité de traitement, étant donné que ce qui est dissemblable ne serait pas traité de manière différenciée.

Enfin, selon le Tribunal Fédéral, la solution adoptée dans le cas d'espèce semble être cohérente avec la « position helvétique telle qu'elle ressort de l'accord amiable conclu avec l'Allemagne ». Or, comme l'a dit le Tribunal à son par. 7.2, « la Suisse n'a pas conclu d'accord amiable avec la France quant au traitement de ces indemnités ». L'accord amiable avec l'Allemagne n'étant pas applicable, pourquoi dès lors tout de même l'utiliser comme argument?

C'est encore sans compter que la solution de l'accord amiable avec l'Allemagne n'est pas celle décrite par le Tribunal Fédéral. Selon celui-ci (voir par. 6.9), « (...) si le paiement d'indemnités est intervenu en raison de la dissolution des rapports de travail et que la personne qui perçoit ces indemnités réside dans un Etat contractant qui n'est pas celui dans lequel se trouve son ancien employeur (...), c'est l'Etat de résidence qui peut procéder à l'imposition du contribuable ». L'accord amiable stipule cependant « Werden jedoch die Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses, die eine in einem Vertragsstaat wohnende Person nach Wegzug aus dem Tätigkeitsstaat, von ihrem ehemaligen, im anderen Vertrags-

RECHTSPRECHUNG • JURISPRUDENCE

staat ansässigem Arbeitgeber erhält, nicht im ehemaligen Tätigkeitsstaat besteuert, können diese Abfindungszahlungen im Wohnsitzstaat der Person besteuert werden.⁴ »
Ainsi, c'est seulement si l'Etat de la source n'impose pas l'indemnité, que l'Etat de résidence garde un droit d'imposition. Il s'agit bien d'un droit résiduel d'imposer, et non d'un droit d'imposer attribué à l'Etat de résidence dans tous les cas où le bénéficiaire de l'indemnité ne réside pas dans l'Etat de la source, ceci afin d'éviter les cas de double non-imposition.

Or, nous sommes ici dans un cas de double imposition, et non de double non-imposition. Ne reste plus au recourant qu'à initier la procédure à l'amiable prévue par l'art. 27 CDI CH-F, ceci en principe d'ici le mois de juin 2017.

⁴ <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/deutschland.html#-1448188164>, consulté le 13 avril 2017.