

Dossier n°1505405
M. et Mme C...

Audience du 20 septembre 2017

Merci Monsieur le président,

Monsieur le président, madame, monsieur les conseillers,

I. M.C..., engagé par la société Nestlé France en 1973 en qualité de programmeur analyste, a fait valoir ses droits à la retraite le 8 février 2013. Dans ce cadre, il a perçu une indemnité de départ à la retraite soumise à l'impôt sur le revenu, qui n'est pas en litige ici. Néanmoins, estimant avoir fait l'objet de discriminations en raison de ses fonctions syndicales, M. C...a sollicité auprès de son employeur le paiement d'une indemnité destinée à couvrir tant le préjudice matériel causé par un déroulement de carrière anormalement ralenti que le préjudice moral découlant de cette situation de discrimination. Si son employeur n'a pas expressément reconnu sa responsabilité, il a toutefois accepté, en raison du risque contentieux, d'accéder à la demande de M.C.imposable C'est ainsi que celui-ci et la société Nestlé France ont conclu, le 22 février 2013, une transaction par laquelle la société s'engageait à verser, en contrepartie de la renonciation du requérant à toute action contentieuse, la somme de 432 000 euros bruts, soit 385 000 euros nets. Ladite somme a été assujettie à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des traitements des salaires, *via* le dispositif du quotient. Toutefois, M. et Mme C...ont contesté cette imposition, par plusieurs réclamations contentieuses, soutenant que l'indemnité perçue n'est pas imposable, ce que l'administration fiscale conteste. Tels sont donc les termes du litige.

II. Un bref rappel des règles applicables en la matière nous paraît ici nécessaire.

L'article 12 du code général des impôts dispose que « *l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année* ». Le code ne définissant pas la notion de revenus et restant silencieux sur le sort des indemnités perçues en réparation de préjudices, le Conseil d'Etat a dégagée le principe selon lequel une telle indemnité devait être traitée, fiscalement parlant, en fonction de sa nature. Ainsi, si l'indemnité a vocation à réparer une perte de revenus, elle est elle-même considérée comme une source de revenus et son régime suit celui de la catégorie de revenus qu'elle compense (traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles ou encore bénéfices non commerciaux). A l'inverse, la réparation d'un préjudice non économique, tel que le préjudice moral, le *pretium doloris*, les troubles de toute nature dans les conditions d'existence, ou encore l'atteinte à l'honneur ou à la réputation, n'est pas constitutive d'un revenu

et échappe, dès lors, à toute imposition (voyez notamment **CE, 5 juillet 1944, n° 69320, D. p. 359** ou encore **CE, 19 juin 1974 n° 92092, RO. p. 157**).

Cette distinction très ancienne a été partiellement remise en cause, s'agissant des traitements et salaires, par la loi du 30 décembre 1999, n° 99-1172 dite de finances pour 2000 qui insère dans le code général des impôts un article 80 *duodecies*. Celui-ci, issu d'un amendement parlementaire déposé par F. Hollande, a pour objet tant de favoriser la sécurité juridique en inscrivant dans la loi l'exonération de certaines indemnités perçues à l'occasion de la rupture du contrat de travail, telles que les sommes versées en raison d'un licenciement sans cause réelle et sérieuse, que de lutter contre certains abus, tels que les parachutes dorés, en posant le principe du caractère imposable, sous réserve d'exceptions limitées, des indemnités perçues (nous citons) « *à l'occasion de la rupture du contrat de travail* » (fin de citation).

Toute la difficulté de notre affaire réside dans le sens qu'il convient de donner à cette expression. En effet, M. C...ne soutient pas avoir quitté de manière forcée l'entreprise dans laquelle il était employé. Il ne fait valoir aucune pression exercée par son employeur à cet égard. Il a simplement fait valoir ses droits à la retraite, et rappelle dans ses écritures que cette décision avait un caractère parfaitement volontaire. Il n'est donc pas ici question, comme ce peut être le cas dans d'autres dossiers, de requalifier son départ en licenciement sans cause réelle et sérieuse. Néanmoins, la généralité des termes employés dans l'article 80 *duodecies*, et son caractère de disposition spéciale, dérogeant au droit commun, oblige à se demander si l'indemnité perçue par M. C...le 22 février 2013 entre dans le champ de ces dispositions. Vous pouvez en effet comprendre les mots « *à l'occasion de* » de deux manières différentes.

A) Dans son acception première, et peut-être la plus intuitive, elle signifie « lors de », « au moment de » et marque ainsi une simple concomitance temporelle. Vous considéreriez alors que, dans la mesure où l'indemnité a été versée au moment de la rupture du contrat de travail, elle entre dans le champ d'application de l'article 80 *duodecies* et, puisqu'elle ne correspond à aucune des exceptions au principe du caractère imposable de l'indemnité, elle doit être soumise à l'impôt sur le revenu. Il est d'ailleurs vrai que la transaction porte en partie sur la rupture du contrat de travail. Dans son article 1 notamment, elle stipule que M. C...ne conteste pas les circonstances dans lesquelles cette rupture est intervenue, et que la société s'engage à lui verser des sommes au titre de son départ à la retraite, dont l'imposition n'a pas été contestée. Cette conception purement temporelle de la notion d'indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail a été entérinée, s'agissant du régime social des indemnités qui est aligné sur leur régime fiscal, par la cour d'appel de Rouen, dans un arrêt n° 14/02928 du 10 novembre 2015, dans une affaire présentée par un autre salarié de la société Nestlé placé dans une situation parfaitement similaire et représenté par le même conseil. L'arrêt de la cour énonce la chose suivante : « *L'expression 'à l'occasion de' désigne le fait qu'un événement particulier s'inscrit dans un cadre spécifique.*

Contrairement à ce que soutient l'appelant, le cas d'espèce relève bien de l'article 80 duodecies puisque l'indemnité transactionnelle versée par la société NESTLE France SAS l'a été au moment du départ volontaire à la retraite du salarié, soit à l'occasion de la rupture du contrat de travail » (fin de citation). Cet arrêt, à notre connaissance, n'a pas fait l'objet d'un pourvoi en cassation.

A l'opposé de cette conception, vous pouvez tout autant comprendre l'expression « à l'occasion de » comme « à raison de », en lui donnant une portée finaliste. Il ne s'agirait donc pas de faire entrer dans cette expression toutes les sommes versées lors de la rupture du contrat de travail, temporellement parlant, mais uniquement les sommes ayant pour objet de réparer les seuls préjudices nés de la rupture du contrat de travail, qu'ils soient moraux, matériels ou professionnels. Certaines indemnités seraient donc, bien que versées au moment de la rupture, considérées comme détachables, distinctes, car ne trouvant pas leur source directement dans cette rupture. Cette acception, qui ne va pas à l'encontre des termes de la loi, est tout aussi compatible, à nos yeux, avec les objectifs de celle-ci. En effet, comme nous vous l'exposons, il ressort des travaux parlementaires que le législateur a entendu mettre un terme à des pratiques abusives tendant à verser, sous couvert de réparation d'un préjudice moral, des sommes d'un montant parfois très élevé échappant à toute fiscalisation, eu égard à la propension des parties à ne pas les déclarer. Le législateur n'a donc pas entendu rendre imposable toute somme versée à titre indemnitaire par un employeur à son salarié. Or, sortir du cadre de l'article 80 duodecies n'a pas pour effet d'exonérer de tout impôt une indemnité détachable de la rupture du contrat de travail, puisque l'indemnité devrait alors passer par les fourches caudines de la jurisprudence administrative distinguant les préjudices professionnels des autres préjudices.

Si les deux interprétations peuvent s'entendre, c'est néanmoins la seconde qui emporte notre conviction car elle est, à notre sens, la plus fidèle à l'intention du législateur. Il y aurait en outre quelque chose de choquant à rendre une indemnité imposable, en raison de sa seule concomitance avec la rupture du contrat de travail, alors qu'elle aurait pu être réclamée à tout moment au cours de la carrière du salarié ou bien après le déroulement de celle-ci.

Le Conseil d'Etat semble s'être rallié, tout récemment, à cette approche finaliste. Il a en effet considéré, dans une décision **M. et Mme B...du 22 mai 2017, n° 395440, B**, s'agissant d'une indemnité destinée à réparer, en raison d'un licenciement abusif, la perte de la possibilité de lever les options qu'il détenait dans la société, que (nous citons) : « *Cette indemnité, dont le montant correspond au gain que M. B...aurait réalisé s'il avait pu exercer son droit d'option, trouve, comme ce dernier, sa source dans le contrat de travail, même si, à la date où elle a été accordée, celui-ci avait pris fin* ». Il en conclut que (nous citons toujours) : « *En jugeant que l'indemnité de 12 millions d'euros n'avait pas pour objet de réparer le préjudice résultant du licenciement sans cause réelle et sérieuse entrant*

dans les prévisions de l'article L. 122-14-4 du code du travail et en en déduisant qu'elle était imposable sur le fondement des dispositions des articles 79 et 82 du code général des impôts, comme l'auraient été les revenus issus de la levée d'options si M. B...avait pu y procéder, la cour administrative d'appel de Paris n'a pas commis d'erreur de droit ». S'il s'agissait alors pour la Haute juridiction de préciser que l'indemnité n'entrait pas dans le champ de l'une des exceptions à l'imposition prévues par l'article 80 *duodecies*, force est de constater que ce n'est pas sur le fondement de cet article que le Conseil d'Etat s'est fondé pour justifier l'imposition, mais sur les articles 79 et 80 du même code, en raison de la nature des gains de levée d'options. L'expression utilisée, selon laquelle le préjudice trouve sa source dans le contrat de travail, signifie clairement, *a contrario*, qu'il ne trouve pas sa source dans la rupture de celui-ci.

Si vous nous suivez dans cette interprétation du texte, vous pourrez constater que ce qui est en jeu dans notre espèce, ce sont des sommes versées en réparation de faits de discrimination subis par M. C...à raison de ses activités syndicales. Il ne s'agit donc pas, à proprement parler, de sommes destinées à réparer un quelconque préjudice né de la rupture du contrat de travail. L'action que le requérant a engagée auprès de son employeur aurait pu tout aussi bien être introduite pendant l'exécution de son contrat, ou encore bien après la rupture de celui-ci. Nous vous proposons donc de considérer que l'indemnité de 432 000 euros bruts versée par la société à son salarié trouve sa source non dans la rupture du contrat de travail mais dans le contrat de travail lui-même, et qu'ainsi elle n'entre pas dans le champ d'application de l'article 80 *duodecies* du code général des impôts.

Reste, comme nous vous le disions précédemment, que cela ne règle pas totalement la question puisque vous devrez vous interroger sur la nature, professionnelles ou non, de l'indemnité perçue par M.C.imposable Or, il ressort nettement des termes de la transaction, contrairement à ce que tentent les requérants de vous faire croire, que celle-ci a pour objet de réparer, certes le préjudice moral, mais également le préjudice professionnel subi par celui-ci. Et il ressort tout aussi nettement des pièces du dossier que l'essentiel de la somme a vocation à compenser les pertes de rémunération subies par M. C...du fait du moindre avancement de sa carrière causé par la discrimination syndicale dont il se dit avoir fait l'objet. Le seul préjudice moral résultant d'une discrimination dans l'avancement, eût-il été supporté durant des décennies de carrière, n'aurait jamais été indemnisé à hauteur d'une somme aussi importante par une juridiction, y compris judiciaire. Pour rappel, les juridictions n'accordent guère plus de 40 000 euros, et dans les cas les plus graves, aux personnes ayant perdu un parent, un enfant ou un conjoint... M. C...ne peut donc pas sérieusement soutenir, alors qu'il se prévalait expressément auprès de son employeur du préjudice professionnel causé par de telles discriminations, que la transaction litigieuse aurait pour objet de réparer un préjudice seulement moral, qu'il ne caractérise au demeurant nullement et qui n'a été reconnu qu'à demi-mot par son employeur. La circonstance que les

rappels de salaires, en tant que tels, fassent l'objet d'une prescription à l'issue d'un délai de trois ans n'est pas de nature, à nos yeux, à remettre en cause le caractère essentiellement patrimonial des indemnités perçues.

A partir de là, deux possibilités s'offrent à vous : débouter le requérant de l'ensemble de ses demandes en considérant que son préjudice moral n'est pas suffisamment caractérisé, ce qui était en général la position du Conseil d'Etat, quelques soient les termes de la transaction, dans ses arrêts les plus anciens ou, comme plusieurs cours administratives d'appel ont tendance à le faire désormais, faire une juste appréciation de ce qui relève du préjudice moral en fonction de ce qu'un tribunal pourrait raisonnablement accorder au requérant au titre de ce chef de redressement. En ce qui nous concerne, nous considérons qu'il est difficile, en cas de discrimination, de nier le principe même de l'existence d'un préjudice moral, aussi nous opterons pour la seconde solution. Vous pourrez considérer, en l'absence d'argumentation particulière des requérants sur l'importance du préjudice moral subi, que celui-ci peut être raisonnablement évalué à 10 000 euros, le surplus de la somme demeurant imposable. Vous leur accorderez ainsi la décharge partielle de l'imposition.

S'agissant en revanche de leur demande tendant au versement d'intérêts moratoires, vous ne pourrez que constater qu'aucun litige né et actuel ne les oppose au comptable public, de sorte que ces conclusions ne peuvent qu'être rejetées.

PCMNC :

- **à la décharge partielle, à hauteur de 10 000 euros en base, des cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles M. et Mme C...ont été assujettis au titre de l'année 2013 ;**
- **à ce qu'une somme de 1 500 euros soit mise à la charge de l'Etat sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;**
- **et enfin, au rejet du surplus des conclusions présentées par les requérants.**