

N°1704691 – M. et Mme G...

I. Au cours de l'année 2015, M. et Mme G... ont fait l'objet d'un contrôle sur pièces de leur situation fiscale personnelle portant sur l'année 2012, année au cours de laquelle M. G..., directeur commercial groupe au sein de la société Carrefour, a été licencié par cette société. Estimant que M. G... avait compris à tort une fraction des indemnités de rupture du contrat de travail perçues par voie transactionnelle dans ses revenus exonérés d'impôt en vertu de l'article 155 B du code général des impôts, le service a notifié à M. et Mme G... des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus au titre de l'année 2012, majorés des intérêts de retard et de la pénalité de 10 % prévue à l'article 1758 A du code général des impôts. Par la présente requête, les intéressés vous demandent la décharge de l'ensemble de ces impositions supplémentaires.

II. Aucune question de compétence ou de recevabilité ne mérite que l'on s'y attarde dans ce dossier. Les seules questions qui vous sont posées portent sur le bien-fondé de l'imposition, tant sur le terrain de la loi que sur celui de la doctrine. Plus exactement, deux dispositifs d'exonération sont en cause : celui des primes d'impatriation et celui des primes d'expatriation, prévus respectivement au 1. et au 2. du I de l'article 155 B du code général des impôts.

A) S'agissant tout d'abord de la prime d'impatriation, vous savez que le 1. du I de l'article 155 B de ce code prévoyait, dans sa rédaction en vigueur en 2012, que les salariés appelés de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée ne sont pas soumis à l'impôt à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation ou, sur option, et pour les salariés autres que ceux appelés par une entreprise établie dans un autre Etat, à hauteur de 30 % de leur rémunération.

1) Deux régimes d'exonération coexistent donc : le premier, que l'on pourrait qualifier de « réel », permet l'exonération des sommes directement liées à la situation d'impatriation, telles que notamment les primes d'impatriation ou avantages divers destinées à compenser les inconvénients et contraintes de la situation d'impatriation. Il nécessite par conséquent de justifier avec précision du montant des sommes directement liées à l'impatriation, et permet d'obtenir la déduction d'une fraction de la rémunération correspondante. A l'inverse, certains de ces salariés peuvent opter pour un régime forfaitaire d'exonération, qui leur permet, sans avoir à fournir de justificatif particulier, de bénéficier d'une exonération de 30 % de leur rémunération.

Toute la question qui se pose à vous est de savoir ce que l'on entend par « rémunération », terme que le législateur n'a défini ni dans l'article lui-même, ni par renvoi à un autre article du code général des impôts. C'est cette absence de restriction dans la notion de rémunération qui permet aujourd'hui aux requérants de soutenir que l'administration ne pouvait pas en exclure la fraction imposable des indemnités transactionnelles de rupture du contrat de travail que M. G... a perçues en 2012. Ils appuient d'ailleurs leur argumentation sur les termes mêmes de l'article 80 *duodecies* du code général des impôts, qui énonce qu'à l'exception de certaines sommes limitativement énumérées, toute indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail constitue une rémunération imposable.

L'administration fiscale, de son côté, estime que l'objectif du dispositif d'exonération prévu à l'article 155 B, était d'exonérer d'impôt sur le revenu la seule rémunération correspondant à un surcroît de rémunération lié à la situation d'impatriation. Elle en déduit qu'une indemnité de rupture du contrat de travail ne peut pas constituer un élément de sa rémunération au sens de cet article. Elle s'appuie pour se faire sur les travaux parlementaires, et notamment sur l'avis de Nicolas Forissier pour la commission des finances de l'Assemblée nationale et celui de Laurent Bêteille, Elisabeth Lamure et Philippe Marini pour la commission spéciale du Sénat rendus dans le cadre de l'examen de la loi du 4 août 2008 dite de modernisation de l'économie, loi qui a élargi le cadre de l'exonération en y prévoyant la possibilité d'opter pour un régime forfaitaire.

Il nous semble toutefois, à la lecture des différents rapports et comptes rendus des débats, que vous ne pourrez pas tirer grand-chose des travaux parlementaires sur la notion même de rémunération. A aucun moment il n'est véritablement indiqué ou discuté la portée de ce mot, alors même que la loi créait une possibilité d'opter pour un régime forfaitaire, par définition déconnecté d'un quelconque lien direct avec la situation d'impatriation. D'ailleurs, vous noterez que lors de l'examen de la loi du 30 décembre 2003 de finances rectificative pour 2003, loi qui avait initié ce dispositif d'exonération, la piste d'un forfait d'exonération avait précisément été écartée. Il ressort notamment de l'avis de Philippe Marini sur ces dispositions que le gouvernement avait alors préféré, pour définir les éléments de rémunération entrant dans le champ de l'exonération, recourir à une formule générale supposant un examen au cas par cas plutôt qu'à un abattement forfaitaire, afin de coller au plus près des charges réelles liées à l'impatriation, et donc (nous citons) « *d'être irréprochable au regard de la jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière d'égalité devant les charges publiques* ».

Ces considérations nous semblent être passées totalement à la trappe lors de l'examen de la loi de modernisation de l'économie, ce qui s'explique peut-

être par le fait qu'il ne s'agissait pas d'une loi de finances. Car il est difficile de soutenir que le législateur a entendu donner une portée restrictive à son texte lorsqu'il a créé, sans la moindre discussion, une exonération forfaitaire permettant aux impatriés, sous couvert de simplicité administrative, de faire échapper à l'impôt des sommes sensiblement plus importantes que les seules primes d'impatriation (déjà élevées) présentes dans leur contrat de travail.

Pour autant, il nous semble que vous ne pourrez suivre M. G... dans son raisonnement, ou pas intégralement en tous cas (nous y reviendrons) et ce pour trois raisons.

La première tient aux règles qui gouvernent l'interprétation de dispositions fiscales dérogatoires et favorables, telles que les exonérations, les crédits d'impôt, etc. Vous savez que, de jurisprudence constante, de telles dispositions s'interprètent strictement (voyez par exemple **CE, 24 novembre 2014, M. et Mme Chavanel, n°371437, B** en matière d'impôt sur le revenu, **CE, 27 juillet 2009, Mme Dubosque, n°312165, B** en matière de taxe professionnelle ou encore **CE, 20 novembre 2017, M. Cournede, n°392740, B** en matière de TVA). Certes, vous ne devez pas pousser l'interprétation stricte jusqu'à priver d'objet l'exonération ou lui donner une portée manifestement plus restrictive que dans l'intention du législateur, mais nous ne pensons pas que ce serait le cas en l'espèce.

La deuxième raison qui nous pousse à vous proposer d'écarter l'argumentation qui vous est soumise tient à la lettre-même de la loi, pas dans le mot « rémunération » lui-même mais dans son articulation avec le reste de l'article 155 B. En effet, le 4^{ème} alinéa du 1 du I de l'article énonce que si la part de la rémunération soumise à l'impôt sur le revenu en application du présent 1 est inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France, la différence est réintégrée dans les bases imposables de l'intéressé. Cette disposition « anti-abus », qui nous paraît applicable autant dans l'hypothèse d'une exonération au réel que d'une exonération forfaitaire, a pour objet d'éviter qu'une fraction de la rémunération « normale » de l'intéressé soit maquillée en prime d'impatriation pour échapper à l'impôt. Or, s'il est fait référence à une « rémunération versée au titre de fonctions analogues », c'est bien que la rémunération qui doit être prise en compte dans le cadre de cet article est celle qui rémunère les services, les fonctions occupées par le salarié dans l'entreprise, et non la rupture de son contrat de travail. Comment d'ailleurs, à supposer que vous passiez outre cette phrase, imaginer que l'administration puisse déterminer une rémunération « normale » en y incluant des indemnités de rupture du contrat de travail, qui par définition vont dépendre intrinsèquement des conditions de la rupture ? Ce motif nous semble justifier à lui seul un rejet de la demande.

Enfin, nous voyons une dernière motivation à cette solution, tenant cette fois à la portée de l'article 80 *duodecies* du code général des impôts.

Vous savez que cet article a été inséré dans le code général des impôts par la loi du 30 décembre 1999, n° 99-1172 dite de finances pour 2000 par l'adoption d'un amendement parlementaire déposé par F. Hollande. L'intention du législateur était 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, tout en luttant contre certains abus, tels que les parachutes dorés, en posant le principe du caractère imposable, sous réserve d'exceptions limitées, des indemnités perçues à l'occasion de la rupture du contrat de travail.

Nous ne pensons pas, dans ce contexte, qu'il faille accorder un sens particulier au mot « rémunération » par lequel le législateur a qualifié ce type d'indemnités. Il ressort clairement des travaux parlementaires que ceux-ci ont avant tout entendu rendre imposable ces indemnités, et ne se sont guère embarrassés de la rigueur des distinctions subtiles précédemment opérées par le Conseil d'Etat entre les indemnités ayant pour but de compenser une perte de revenus et celles ayant pour but de réparer un préjudice extrapatrimonial. Une indemnité de rupture du contrat de travail ne constitue pas une rémunération, dont tous les dictionnaires s'accordent pour considérer qu'il s'agit d'une somme en argent ou en nature reçu en contrepartie d'un service ou d'un travail. Il s'agit d'une compensation pour la perte du contrat de travail. Qu'elle soit le prétexte au versement de sommes totalement extravagantes, et qu'il soit nécessaire d'encadrer fiscalement de tels abus, ne remet pas en cause le fait qu'en droit, elle ne peut pas sérieusement être qualifiée de rémunération. Vous ne pourrez donc considérer, si vous nous suivez, que le mot rémunération est entendu dans la même acception dans les articles 155 B et 80 *duodecies* du code général des impôts.

Reste une hypothèse qu'il vous revient à notre sens de réserver, car le vocable général « indemnité transactionnelle de rupture du contrat de travail » nous semble susceptible de recouvrir différentes réalités. Nous ne pensons pas, nous vous le disons, que les indemnités ayant strictement vocation à compenser la perte du contrat de travail puissent être qualifiées, par principe, de rémunérations. Toutefois, nous n'excluons pas qu'en fonction des termes du protocole d'indemnisation, certains postes d'indemnisation puissent porter sur des rémunérations et, plus particulièrement, sur la situation d'impatriation. Dans l'hypothèse, par exemple, où il serait prévu d'indemniser le salarié en raison de la nécessité pour lui de déménager à nouveau dans un autre Etat, de rémunérer certaines sujétions particulières ou encore lorsque des rappels de salaires ou d'heures supplémentaires seraient pris en compte, il ne nous semble pas exclu

que ceux-ci puissent entrer dans le champ de la rémunération prévue à l'article 155 B. Mais tel dépendrait alors entièrement des termes exacts du protocole d'indemnisation transactionnelle, et entraînerait une application *in concreto*, et non plus *in abstracto*, des règles que nous évoquions. En l'espèce, ledit protocole n'a pas été versé au dossier, et les requérants, s'ils estiment qu'il ne peut être exclu que le montant global de l'indemnité prenne en compte la situation d'impatriation, ne se prévalent pas pour autant de postes d'indemnisation spécifiques à cette situation.

Si vous nous suivez, vous écarterez donc leur argumentation sur le terrain de la loi.

2) Le moyen n'aura pas davantage de chance de prospérer sur le terrain de la doctrine. En effet, la doctrine administrative citée par les requérants est postérieure à la date limite de déclaration de l'imposition en litige. En outre, elle ne nous semble pas comporter une interprétation différente de la loi que celle que nous vous proposons d'adopter.

B) Les parties s'opposent, en second lieu, sur la question de savoir si, de la même façon, une partie de l'indemnité transactionnelle perçue par le requérant peut être regardée comme une rémunération correspondant aux séjours effectués à l'étranger au sens du 2 du I de l'article 155 B. Les requérants se fondent là encore sur la loi et sur la doctrine.

1) Sur le terrain de la loi, cette question nous semble plus simple. En effet, il n'y a pas de régime d'indemnisation forfaitaire en la matière, puisque le texte parle de la fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger. Il est donc nécessaire de démontrer, à nos yeux, en quoi la rémunération correspond à une telle activité. Or, rien n'indique qu'une indemnité transactionnelle de rupture du contrat de travail, par principe, pourrait être regardée comme indemnisant en particulier ces séjours. En l'espèce, notamment, aucun lien concret n'est mis en évidence par M. et Mme G..., qui ne produisent pas ce protocole d'indemnisation et qui se sont bornés à calculer un prorata de la somme en fonction du nombre de jours travaillés passés à l'étranger. Un tel calcul forfaitaire, s'il pourrait nous paraître pertinent à défaut de précisions dans le contrat de travail s'agissant de la rémunération de base, nous paraît exclu s'agissant d'une indemnité de rupture du contrat de travail.

2) Sur le terrain de la doctrine, là encore postérieure à la période d'imposition, le calcul forfaitaire est admis. Mais si vous estimez, comme dans la question précédente, qu'une indemnité de rupture du contrat de travail ne peut pas être regardée comme une rémunération, vous rejetterez tout autant la demande présentée sur ce fondement.

PCMNC au rejet de la requête.