

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE CERGY PONTOISE**

cl

N° 1704691

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. et Mme José-Carlos G...

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme ...
Rapporteur

Le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise

Mme ...
Rapporteuse publique

Audience du 10 avril 2019

Lecture du 9 mai 2019

19-04-01-02-03

C

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 19 mai 2017, M. et Mme José-Carlos G..., représentés par Me Collet, demandent au Tribunal :

1°) de prononcer la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2012, et des pénalités correspondantes ;

2°) de mettre à la charge de l'État la somme de 5 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- la fraction imposable de l'indemnité de rupture transactionnelle constitue, pour l'évaluation forfaitaire de la prime d'impatriation, un élément de rémunération au sens du I de l'article 155 B du code général des impôts ;
- Il résulte également de la doctrine BOI-RSA-GEO-40-10-20 qu'en cas d'option pour la détermination forfaitaire de la prime, celle-ci est égale à 30 % de la rémunération incluant les indemnités imposables selon les règles applicables aux traitements et salaires ; l'indemnité de rupture étant une indemnité imposable dans la catégorie des traitements et salaires, il n'y a aucune raison d'en exclure le montant de la rémunération à prendre en compte ;

- le montant de la fraction de la rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger a été déterminé, selon la possibilité prévue par la doctrine administrative précitée, au prorata du nombre de jours passés à l'étranger appliqué à la rémunération de l'année 2012 ; l'indemnité de licenciement se rapportant à la période globale pendant laquelle il exerçait son activité, tant en France qu'à l'étranger, pour le groupe Carrefour, cette indemnité est ainsi intrinsèquement en partie liée à l'activité exercée à l'étranger.

Par un mémoire en défense enregistré le 13 octobre 2017, le directeur de la direction nationale des vérifications de situations fiscales conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que les moyens soulevés par les requérants ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme..., rapporteur,
- les conclusions de Mme ..., rapporteure publique.

Considérant ce qui suit :

1. M. et Mme G... ont fait l'objet d'un contrôle sur pièces de leur dossier fiscal pour l'année 2012 au terme duquel leur a été notifiée, par une proposition de rectification en date du 23 novembre 2015, selon la procédure contradictoire, une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus au titre de l'année 2012, assortie des pénalités correspondantes. La réclamation de M. et Mme G..., en date du 18 novembre 2016, a été rejetée par une décision du directeur de la direction nationale des vérifications de situations fiscales en date du 21 mars 2017.

2. M. G..., qui a été recruté par le groupe société Carrefour à compter du 1^{er} décembre 2009, a exercé une activité salariée en qualité de directeur commercial au bénéfice de ce groupe en France en vertu d'un contrat de droit français signé le 12 novembre 2009, lequel a pris fin le 31 juillet 2012. Au titre de l'année 2012, M. G... a ainsi perçu, d'une part, une rémunération comprenant un salaire de base fixe, un bonus, des avantages en nature, des primes et indemnités diverses pour un montant net imposable de 833 529 euros et, d'autre part, une indemnité de rupture transactionnelle d'un montant imposable de 1 094 268 euros.

3. L'administration a considéré que M. G... avait compris à tort une fraction des indemnités de rupture de son contrat de travail, perçues par voie transactionnelle, dans ses revenus exonérés d'impôt, par application des dispositions de l'article 155 B du code général des impôts relatives au régime des impatriés.

Sur les conclusions aux fins de décharge :

S'agissant de la loi fiscale :

4. Aux termes de l'article 155 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « I.-1. Les salariés et les personnes mentionnées aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter 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 et personnes autres que ceux appelés par une entreprise établie dans un autre Etat, à hauteur de 30 % de leur rémunération (...) 2. La fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger pendant la durée définie au 1 est exonérée si les séjours réalisés à l'étranger sont effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur (...) ». Pour l'application de ces dispositions, la notion de rémunération inclut la totalité des primes et indemnités prévues dans le contrat et imposables selon les règles applicables aux traitements et salaires dans les conditions de droit commun.

En ce qui concerne les modalités de calcul de l'exonération du supplément de rémunération lié à l'impatriation :

5. Si les requérants pouvaient opter pour l'évaluation forfaitaire de la « prime d'impatriation », ainsi que le souligne l'administration, il ne résulte pas de l'instruction que l'indemnité de rupture transactionnelle perçue par M. G... correspondrait à un élément de la rémunération directement lié à sa situation d'impatriation. A cet égard, ladite indemnité transactionnelle, qui ne correspond pas à une somme reçue en contrepartie d'un service ou d'un travail, ne saurait être regardée comme inséparable de la rémunération de base du requérant et ne peut ainsi être regardée comme une « prime d'impatriation » au sens de l'article 155 B précité du code général des impôts. La circonstance que la fraction imposable de cette indemnité se situe dans la catégorie des traitements et salaires n'est pas davantage de nature à la considérer comme un élément de la rémunération au sens de l'article 155 B du code général des impôts précité. Par les documents qu'ils produisent, les requérants ne justifient pas que l'indemnité en litige perçue par M. G... au titre de l'année 2012 correspondrait à une fraction de rémunération correspondant à un supplément de rémunération directement en lien avec leur situation d'« impatriation », à concurrence de laquelle ils pourraient bénéficier d'une exonération d'impôt. Il suit de là que M. et Mme G... ne sont pas fondés à demander l'exonération prévue au 1 du 1 de l'article 155 B du code général des impôts précité.

En ce qui concerne les modalités de calcul de la fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger :

6. La fraction de la rémunération exonérée au titre des dispositions précitées du 2 du I de l'article 155 B du code général des impôts est celle versée en contrepartie de l'activité exercée à l'étranger, dans l'intérêt direct et exclusif de l'entreprise d'origine ou de l'entreprise d'accueil en France, et s'entend du salaire de base, lequel ne peut être considéré comme comprenant une indemnité de rupture transactionnelle, qui n'est, par définition, pas versée en contrepartie de l'exercice d'une activité, ainsi qu'il a été dit au point 5 et qui n'est pas, par suite, un élément habituel de la rémunération au sens des dispositions précitées. En l'espèce, d'ailleurs, les requérants n'établissent pas que l'indemnité de rupture transactionnelle litigieuse indemnise, en particulier, les séjours à l'étranger. Il suit de là que les requérants ne sont pas fondés à demander

que le bénéfice de l'exonération prévue au 2 du 1 de l'article 155 B s'applique à une fraction de l'indemnité de rupture transactionnelle qui correspondrait à une partie de l'activité exercée à l'étranger par M. G....

S'agissant de la doctrine :

7. Aux termes de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : *« Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. / Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales. ».*

8. A supposer que M. et Mme G..., qui invoquent les énonciations de l'instruction publiée sous la référence BOI-RSA-GEO-40-10-20, relative à l'exonération, pour les salariés « *impatriés* », de certains éléments de la rémunération perçue au titre de l'activité professionnelle, invoquent le bénéfice de cette instruction sur le fondement de l'article L. 80 A précité du livre des procédures fiscales, ces énonciations ne comportent pas d'interprétation différente de celle dont il est fait application dans le présent jugement.

9. Il résulte de ce qui précède que les conclusions aux fins de décharge présentées par M. et Mme G... doivent être rejetées.

Sur les conclusions aux fins d'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

10. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à la charge de l'État, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante. Les conclusions présentées à ce titre par M. et Mme G... doivent, dès lors, être rejetées.

DECIDE :

Article 1^{er} : La requête de M. et Mme G... est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme José-Carlos G... et au directeur de la direction nationale des vérifications de situations fiscales.