

N° 399990

M. A...

N° 399991

Mme F...

N° 399992

M. L...

N° 399994

M. R...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 25 mai 2018

Lecture du 6 juin 2018

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

Les quatre pourvois qui viennent d'être appelés posent exactement les mêmes questions. Ce qui est en cause est le traitement, au regard de la loi fiscale française, d'indemnités versées à des salariés de l'usine Ford de Sarrelouis, dans le *Land* allemand de la Sarre, à l'occasion de la rupture de leur contrat de travail, intervenue à la fin de l'année 2005. Les quatre salariés dont il s'agit travaillaient en Allemagne mais résidaient en France. Tous les quatre – ou son épouse pour l'un d'entre eux, décédé peu après – se sont abstenus de mentionner ces indemnités, perçues en 2006, dans la déclaration souscrite pour l'établissement de l'impôt sur le revenu français au titre de cette année. L'administration fiscale, à la suite d'un contrôle, a estimé que ces indemnités étaient imposables et auraient dû être déclarées. Les suppléments d'impôt sur le revenu ont été assortis de la majoration de 10 % pour défaut de déclaration et, bien sûr, des intérêts de retard. Les contribuables ont demandé la décharge de l'ensemble de ces sommes, sans succès, devant le tribunal administratif de Strasbourg puis la cour administrative d'appel de Nancy.

Devant les juges du fond, les contribuables se prévalaient des dispositions de l'article 80 *duodecies* du code général des impôts (CGI). Dans leur rédaction applicable au litige, c'est-à-dire celle antérieure, tout à la fois, à l'intervention de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2006¹ et de la loi de finances rectificative pour 2005², ces dispositions affirmaient, comme aujourd'hui, le caractère en principe imposable de toute indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail. Elles énonçaient également, déjà, un certain nombre d'exceptions à ce principe. Les contribuables se prévalaient de celle concernant les « indemnités de licenciement ou de départ volontaire versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi au sens des articles L. 321-4 et L. 321-4-1 du code du travail ».

¹ Loi n° 2005-1579 du 19 décembre 2005 de financement de la sécurité sociale pour 2006 – voir le III de son article 13 (« Les dispositions du présent article sont applicables aux indemnités perçues à l'occasion d'une rupture du contrat de travail notifiée à compter du 1^{er} janvier 2006 »).

² Loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005.

Vous percevez immédiatement ce qui fait l'intérêt de l'affaire. L'employeur allemand qui a versé les indemnités litigieuses n'était évidemment pas soumis, lorsqu'il a décidé de mettre fin aux contrats de travail de nos contribuables, au droit du travail français. Ces indemnités, cela ne fait de doute pour personne, n'ont donc pas été versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (PSE) établi en application des anciens articles L. 321-4 et L. 321-4-1 du code du travail. La question posée n'est pas celle-là, mais celle de savoir si ces indemnités pouvaient cependant être assimilées à des indemnités versées dans le cadre d'un PSE au sens des dispositions du code du travail.

La question, en réalité, en recouvre trois : la première est celle de savoir si l'article 80 *duodecies* du CGI autorise un tel raisonnement par assimilation ; la deuxième, en cas de réponse affirmative à la première, est celle de savoir quels sont les éléments pertinents pour retenir, ou au contraire écarter, l'assimilation ; la troisième, enfin, est celle de savoir si, dans les circonstances de l'espèce, une telle assimilation devait être admise.

Si nous posons la première question, au moins un instant de raison, c'est que la démarche d'assimilation revendiquée par les contribuables, à laquelle ont adhéré, plus ou moins explicitement, et l'administration fiscale et les juges du fond, ne va pas complètement de soi au vu de la lettre de l'article 80 *duodecies*. De manière générale, une telle démarche d'assimilation d'une situation régie par un droit étranger aux catégories utilisées par la loi fiscale française est devenue presque familière au juge de l'impôt. On en trouve aujourd'hui de nombreux exemples dans votre jurisprudence – pour n'en citer qu'un, voyez CE plénière, 24 novembre 2014, Société Artémis, n° 363556, au Recueil et à la RJF 2/2015 n° 102. Toutefois, vous êtes ici devant une disposition dérogatoire, qui énonce, par exception à un principe, le caractère non imposable d'indemnités versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi au sens du code du travail – du code du travail applicable en France, bien évidemment. Compte tenu de ce caractère dérogatoire, il serait tout à fait concevable de soutenir qu'entrent dans le champ de cette disposition les seules indemnités versées dans le cadre d'un PSE établi en application de la loi française.

Nous pensons qu'une telle interprétation doit être écartée, à tout le moins pour la résolution des affaires dont vous êtes saisi. Dans ces affaires ne sont pas en cause des situations purement internes, mais des situations entrant dans le champ d'application du droit de l'Union européenne. Il vous appartient donc d'interpréter la loi fiscale nationale conformément aux libertés de circulation qu'il protège – notamment la liberté de circulation des travailleurs. En l'occurrence, interpréter les dispositions de l'article 80 *duodecies* comme ne faisant échapper à l'imposition que les indemnités versées dans le cadre de PSE établis selon la loi française conduirait à en faire une entrave à la libre circulation des travailleurs salariés au sein de l'Union³. Le cas de l'espèce l'illustre bien : un travailleur installé en France serait découragé d'aller chercher un emploi au-delà de la frontière, en Allemagne, si l'indemnité perçue en cas de licenciement fait l'objet en France d'une imposition lorsqu'elle est versée par un employeur établi en Allemagne alors qu'elle y échappe lorsqu'elle est versée par un employeur établi en France. Et nous n'apercevons pas, à première vue, les raisons impérieuses d'intérêt général qui pourraient conduire à juger une telle entrave compatible avec le droit de l'Union.

Une fois admis qu'une indemnité qui n'est pas versée dans le cadre d'une situation régie par le code du travail français est néanmoins susceptible d'être assimilée à une

³ Voir, par exemple, CJUE 5 décembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, aff. C-514/12, point 30, qui rappelle que « des dispositions nationales qui empêchent ou dissuadent un travailleur ressortissant d'un État membre de quitter son État d'origine pour exercer son droit à la libre circulation constituent des entraves à cette liberté même si elles s'appliquent indépendamment de la nationalité des travailleurs concernés (...) ».

indemnité versée dans le cadre d'un PSE au sens de ce code, reste à déterminer comment procéder à cette assimilation. Nous croyons qu'une seule manière de procéder est, à la fois, tout à fait praticable et parfaitement conforme aux exigences du droit de l'Union : il s'agit d'admettre l'assimilation des indemnités versées à l'étranger à celles que l'article 80 *duodecies* fait échapper à l'impôt à la seule condition qu'elles aient été versées dans le cadre d'une situation qui, si elle avait été régie par notre code du travail, aurait dû donner lieu à l'établissement d'un plan de sauvegarde de l'emploi. Les dispositions des articles L. 321-4 et L. 321-4-1 du code du travail, dans leur rédaction applicable au litige, imposaient à l'employeur l'établissement d'un PSE lorsqu'était envisagé, pour un motif économique, un nombre de licenciements au moins égal à dix dans une même période de trente jours. A notre sens, il suffit de rechercher si l'indemnité de licenciement ou de départ volontaire versée par l'employeur étranger l'a été dans une telle situation pour admettre l'assimilation de cette indemnité à une indemnité de licenciement ou de départ volontaire « versée dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi », échappant de ce fait, en application de l'article 80 *duodecies*, à l'impôt.

Cette démarche d'assimilation, vous l'aurez compris, exclut toute recherche de l'existence, dans le droit étranger applicable à la situation qu'il s'agit de qualifier au regard de la loi fiscale française, d'une procédure équivalente à celle du PSE défini par le code du travail français. Elle exclut non seulement de rechercher si une procédure équivalente à celle du PSE régissait cette situation, mais également si, dans l'affirmative, cette procédure a bien été appliquée. Seul compte, à nos yeux, le point de savoir si la rupture du contrat de travail est intervenue dans un contexte tel que, dans l'hypothèse où elle se serait produite en France, elle n'aurait pu intervenir que dans le cadre d'un PSE. Autrement dit si la situation étrangère, transposée en France, serait entrée dans le champ d'application de l'obligation faite à l'employeur d'établir un PSE.

Et à bien y réfléchir, nous serions prêt à soutenir qu'une telle interprétation des dispositions de l'article 80 *duodecies* du CGI pourrait également être retenue dans le cas de situations purement internes – ce qui éviterait, soit dit en passant, toute problématique de discrimination à rebours. Imaginons un instant l'hypothèse d'indemnités de licenciement ou de départ volontaire versées à des travailleurs par un employeur indélicat qui n'aurait pas respecté l'obligation d'établir un PSE, alors qu'elle s'imposait à lui. Iriez-vous juger, en vous accrochant à la lettre de l'article 80 *duodecies*, que de telles indemnités doivent être soumises à l'impôt, dès lors qu'elles n'ont pas été versées « dans le cadre d'un PSE » ? Nous en doutons.

Nous en doutons d'autant plus qu'il y a, à notre avis, au moins une autre bonne raison de ne pas adopter une interprétation trop stricte de ces dispositions de l'article 80 *duodecies*. Nous la tirons des travaux préparatoires de la loi de finances pour 2000⁴ d'où ces dispositions sont issues – vous savez, pour vous être à plusieurs reprises penché dessus, qu'elles sont issues d'un amendement présenté par M. François Hollande devant l'Assemblée nationale. Des débats tenus devant le Parlement, il ressort la volonté d'exonérer d'impôt toutes les indemnités de départ « liées à un plan social » ou « versées à l'occasion d'un plan social ». Cette volonté procède de l'idée simple, peut-être même simpliste, mais en tout cas généreuse, que les indemnités versées dans un tel cadre de licenciement collectif pour motif économique le sont toujours pour réparer un préjudice, celui causé par la perte d'emploi, et qu'il n'est pas question de soumettre à l'impôt cette réparation versée aux victimes des restructurations d'entreprises. La mention par la loi du plan de sauvegarde de l'emploi s'interprète donc, à la lumière de ses travaux préparatoires, comme une référence à un contexte, celui d'un licenciement collectif pour motif économique, et non comme une référence à l'ensemble des

⁴ Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, article 3.

garanties procédurales et substantielles qui doivent légalement accompagner l'établissement d'un PSE.

Si vous acceptez d'adopter l'interprétation de l'article 80 *duodecies* du CGI que nous proposons, la qualification juridique des faits, au regard de la règle de droit ainsi interprétée, devrait vous conduire à remettre en cause ce qu'a jugé la cour administrative d'appel.

Il est bien vrai, et c'est sans doute ce qui a conduit l'administration à rectifier les déclarations des contribuables, que les éléments produits par ceux-ci pour justifier du contexte dans lequel leurs contrats de travail ont été rompus à la fin de l'année 2005 ne sont pas très fournis. Ils nous paraissent cependant tout à fait suffisants pour admettre que, si leur employeur avait été établi en France, il se serait trouvé soumis à l'obligation d'établir un plan de sauvegarde de l'emploi.

Ces éléments sont principalement de trois ordres. Figure d'abord, dans les dossiers soumis aux juges du fond, une attestation établie dans les formes par le président du comité d'entreprise (*Betriebsrat*) de la société Ford, selon laquelle, à la fin de l'année 2005, celle-ci a souhaité diminuer les effectifs de l'usine de Sarrelouis en se séparant en priorité de ses salariés les plus âgés ou affectés à des postes aménagés, afin de réduire sa masse salariale et ainsi renforcer sa compétitivité économique – selon cette attestation, il a été mis fin à cette occasion, par voie de rupture conventionnelle, à plus de 200 contrats de travail. On trouve ensuite trois types de « fiches d'information » établies par Ford, destinées à différentes catégories de salariés selon leur âge, contenant tous les détails de l'offre de départ volontaire proposée par leur employeur – relevons qu'elles mentionnent expressément le « programme spécial » (*Sonderprogramm*) dans le cadre duquel cette offre s'inscrit. Enfin ont été versés aux dossiers les documents signés entre les quatre intéressés et leur employeur, document à chaque fois rédigé sur le même modèle : il fait état de la rupture du contrat de travail convenue « d'un commun accord » mais « à l'instigation de la société » ; il mentionne l'indemnité versée « afin de compenser les inconvénients de la perte d'emploi » ; il indique aussi que « l'employé a été informé que le fait que le contrat de travail ait été résilié d'un commun accord le déchoit des droits qu'il peut invoquer sur la base de la loi allemande relative à la protection contre les licenciements ».

Au vu de l'ensemble de ces éléments, dont la valeur probante n'est pas contestée, nous sommes convaincu que, si l'usine Ford de Sarrelouis avait été implantée en France, la réduction d'effectifs à laquelle la société Ford a procédé fin 2005 aurait dû donner lieu à l'établissement d'un PSE. Tout d'abord, le nombre de salariés touchés est très supérieur au seuil mentionné aux anciens articles L. 321-4 et L. 321-4-1 du code du travail. Ensuite, le motif économique de cette réduction d'effectifs n'est pas douteux – si l'administration fait valoir que rien n'accrédite que la société Ford se trouvait, fin 2005, dans un contexte économique difficile, la chambre sociale de la Cour de cassation admet de jurisprudence constante, au nombre des motifs économiques de licenciement, la nécessité de sauvegarder la compétitivité de l'entreprise, même en l'absence de difficultés économiques à la date du licenciement (cf. notamment Cass. soc. 11 janvier 2006, Société Les Pages Jaunes, n° 04-46.201 et autres, Bull. 2006 V n° 10). Enfin, s'il est exact que rien n'indique que la réduction d'effectifs intervenue en 2005 se serait accompagnée de licenciements, cela n'aurait pas libéré la société Ford, si elle avait été établie en France, de l'obligation de mettre en œuvre un PSE : la chambre sociale a jugé que, dès lors que les conditions d'effectif et de nombre de suppressions d'emplois sont réunies, un PSE doit être établi, même si la réduction d'effectif ne doit se réaliser qu'au moyen de départs volontaires, et alors même que, dans une telle hypothèse, l'employeur n'est pas tenu d'inclure, dans le PSE, un plan de reclassement (voyez Cass. soc. 26 octobre 2010, n° 09-15.187 – arrêt dit « Société Renault » –, Bull. 2010 V

n° 245, qui consacre l'existence de ce que la doctrine désigne comme les « plans de départ volontaires autonomes »⁵).

C'est pourquoi nous vous invitons à accueillir, dans chacune des quatre affaires, le moyen du pourvoi tiré de ce que la cour administrative d'appel a commis une erreur de qualification juridique des faits en refusant d'assimiler l'indemnité litigieuse à une indemnité de départ volontaire versée dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi au sens des anciens articles L. 321-4 et L. 321-4-1 du code du travail. Après annulation des quatre arrêts attaqués, vous pourrez régler les affaires au fond en application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative, leur solution se déduisant directement du motif de cassation. Vous ferez application des dispositions de l'article 80 *duodecies* du CGI pour juger que les indemnités en litige ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu et vous en déduirez la décharge de l'ensemble des sommes mises en recouvrement par l'administration fiscale.

Par ces motifs nous concluons, dans chaque affaire, dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'arrêt attaqué ;
2. Dans le cadre du règlement de l'affaire au fond, annulation du jugement attaqué et décharge des sommes en litige ;
3. Mise à la charge de l'Etat d'une somme de 2 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

⁵ Lesquels ont connu une forme de consécration législative, sous la forme de la rupture conventionnelle collective, avec l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2017-1387 du 22 septembre 2017 relative à la prévisibilité et la sécurisation des relations de travail (voir les nouveaux articles L. 1237-19 et suivants du code du travail).