

N° 442799
M. et Mme W...

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies
Séance du 7 octobre 2020
Lecture du 21 octobre 2020

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Ce recours intéresse le régime fiscal de l'impatriation, tel qu'il est aujourd'hui défini à l'article 155 B du code général des impôts.

2.- Ce dispositif d'exonération temporaire d'impôt sur le revenu a été conçu pour améliorer l'attractivité du territoire national, à la suite des préconisations du rapport remis en juillet 2001 au Premier ministre par M. Michel C..., député, qui avait brossé le tableau d'une fiscalité interne jugée « dissuasive » par les dirigeants de filiales françaises de groupes internationaux¹. Il s'agissait donc de ne pas décourager, *a minima*, voire de rendre avantageux le transfert de son domicile fiscal en France par un résident étranger (quelle que soit sa nationalité) appelé à occuper un emploi dans une entreprise établie dans notre pays, le public ciblé étant constitué de salariés de haut niveau – ingénieurs, chercheurs, banquiers – et de cadres dirigeants d'entreprises internationales, tous susceptibles de procéder à des arbitrages fiscaux défavorables à la France. Michel C... s'était interrogé sans fard sur l'acceptabilité d'un outil fiscal favorisant, selon ses termes, les « riches mobiles » plutôt que les « pauvres immobiles », avant d'estimer que les impatriés que la mesure parviendrait à attirer sur notre sol participeraient au dynamisme du modèle français, bref qu'elle était un mal nécessaire.

Le régime des impatriés étant en quelque sorte le symétrique de l'article 81 A, qui s'était intéressé aux effets fiscaux du mouvement inverse d'expatriation de salariés détachés à l'étranger par un employeur établi en France, c'est dans un nouvel article 81 B que la loi de finances rectificative pour 2003² a donc introduit, pour les prises de fonctions intervenant à compter du 1^{er} janvier 2004, une disposition d'exonération totale des éléments de rémunération directement liés à l'impatriation, applicable jusqu'à la fin de la cinquième année suivant celle de la prise de fonctions et subordonnée à la condition que la personne intéressée n'ait pas été fiscalement domiciliée en France au cours des dix années civiles précédant sa prise de fonctions.

Le champ d'application personnel du régime des impatriés n'a pas été cantonné aux seuls salariés appelés de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise française. Dès l'origine, il a inclus les « *personnes mentionnées aux 1^o, 2^o et 3^o du b de l'article 80 ter* »,

¹ V. rapport pp. 12 et 13.

² Art. 23 de la loi n° 2003-1312 du 30 déc. 2003.

c'est-à-dire les dirigeants d'entreprises fiscalement assimilés à des salariés, qui sont imposés dans la catégorie des traitements et salaires : le président du conseil d'administration, le directeur général, les membres du directoire et les administrateurs ou membres du conseil de surveillance chargés de fonctions spéciales dans les SA, les gérants minoritaires dans les SARL et les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés dans les autres personnes soumises à l'IS.

Le régime défini en 2003 avait en outre prévu la déduction en totalité du revenu imposable des cotisations versées par les impatriés à des régimes obligatoires de sécurité sociale et à des régimes de prévoyance et de retraite complémentaires dans leur pays d'origine³.

Retouché en 2005, en ce qui concerne notamment la condition d'absence de domiciliation antérieure en France, ramenée de dix à cinq ans⁴, l'article 81 B a été transféré à l'article 81 C par l'article 121 de la loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie⁵, qui a modifié le régime des impatriés sur plusieurs points.

Il a été prévu que l'exonération temporaire d'impôt sur le revenu s'appliquerait, soit aux éléments de rémunération directement liés à la situation d'impatriation, soit, sur option du contribuable, à hauteur de 30% de la rémunération perçue. L'exonération a en outre été étendue à la fraction de la rémunération se rapportant à une activité exercée à l'étranger. Un mécanisme de plafonnement a parallèlement été introduit, en vue que, sur option du contribuable, soit l'ensemble de la rémunération exonérée corresponde à 50% de sa rémunération totale, soit la fraction de sa rémunération exonérée se rapportant à l'activité à l'étranger soit limitée à 20%.

Enfin, s'inspirant du régime de la *remittance basis*, qui permet aux résidents fiscaux du Royaume-Uni de ne comprendre leurs revenus de source non britannique dans les bases de l'impôt sur le revenu britannique qu'au moment de leur rapatriement ou de leur utilisation au Royaume-Uni (cf. sur ce régime : 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 27 juil. 2012, *Min. du budget c/ R...*, n^{os} 337656, 337810, rec. p. 293, RJF 2012 n^o 1012, concl. F. Aladjidi BDCF 2012 n^o 126, Dr. Fisc. 2012 n^o 41 c. 473), le régime spécial des impatriés a été étendu aux revenus du capital de source étrangère perçus par les impatriés.

L'article 81 C a ainsi prévu, dans un nouveau paragraphe II, que « *Les salariés et personnes mentionnés au I sont, pendant la durée où ils bénéficient des dispositions du même I, exonérés d'impôt à hauteur de 50 %* » du montant des revenus de capitaux mobiliers, de droits d'auteur et de redevances de marques et brevets dont le paiement est assuré par une personne établie hors de France et des gains réalisés à l'occasion de la cession de valeurs mobilières et droits sociaux détenus à l'étranger.

Le contenu de l'article 81 C a été transféré à l'article 155 B⁶ en 2009 et retouché à quatre reprises depuis lors⁷.

³ 1^o 0 bis et 2^o 0 ter de l'art. 83 du CGI.

⁴ Art. 54 de la loi n^o 2005-1720 du 30 déc. 2005 de finances rectificative pour 2005.

⁵ Art. 121 de la loi n^o 2008-776

Indiquons pour clore cette présentation qu'en 2018, environ 13 000 ménages ont bénéficié de l'exonération au titre de la prime d'impatriation (I de l'article 155 B), pour un montant de dépense fiscale de 173 M€. Environ le même nombre de ménages a bénéficié de l'exonération à hauteur de 50% des RCM, pour une dépense fiscale de 3 M€ et 500 ménages ont bénéficié de l'exonération sur les PVM, pour une dépense fiscale de 4 M€⁸.

3.- M. W..., expose qu'en janvier 2010, il a été appelé depuis Rome, où il résidait alors, pour prendre les fonctions de président du conseil d'administration de la société anonyme de droit français Laboratoire Bertin, dont le siège est à Guyancourt (Yvelines) et qui exerce une activité dans le secteur de la fabrication de prothèses dentaires. Les époux W... ont transporté leur domicile fiscal en France le 2 janvier 2010. En 2016, ils font fait l'objet d'un ESFP à l'issue duquel l'administration leur a notifié, par deux propositions de rectification, entre autres, la remise en cause de l'application du régime des impatriés aux gains retirés à l'occasion de la cession, réalisée entre 2013 et 2015, pour des montants dérisoires, d'actions de sociétés étrangères, gains qu'ils avaient mentionnés en case 2DM (« *Impatriés : revenus perçus à l'étranger exonérés (50%)* ») de leurs déclarations complémentaires de revenus 2042-C. Le service a estimé que l'exonération prévue au II de l'article 155 B en faveur des revenus passifs était subordonnée à la condition que le contribuable perçoive une rémunération liée à son activité professionnelle, susceptible d'être exonérée sur le fondement du I. Or il a constaté que M. W... ne percevait qu'une rémunération très faible au titre de sa fonction de président de conseil d'administration (environ 13 000 €/an) et aucune prime d'impatriation.

C'est dans ce contexte que les époux W... vous ont saisi le 14 août dernier d'un recours tendant à l'annulation pour excès de pouvoir des paragraphes n^{os} 20, 80 et 90 des commentaires administratifs publiés au BOFIP-Impôts sous la référence BOI-RSA-GEO-40-10-30-10 le 12 septembre 2012, en vigueur jusqu'au 21 juin 2017, au motif qu'ils excluent du champ d'application de l'exonération de moitié des revenus passifs prévue au II de l'article 155 B les impatriés qui ne disposent pas effectivement de revenus professionnels pour lesquels ils bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue au I de cet article.

La requête, introduite dans les deux mois suivant le 23 juin 2020, ne se heurte à aucune cause d'irrecevabilité, contrairement à ce que soutient le ministre.

S'agissant du respect du délai de recours, on se souvient que votre décision *Hasbro* a imparti aux justiciables, s'agissant comme ici des commentaires publiés au BOFIP entre le 10 septembre 2012 et le 31 décembre 2018, un délai de deux mois suivant la lecture de votre arrêt du 13 mars 2020. Le recours a été introduit le 14 août 2020, plus de deux mois après cette date.

⁶ Décret n° 2008-389 du 7 avril 2009.

⁷ Art. 263 de la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques ; art. 20 de la loi n° 2016-274 du 7 mars 2016 relative au droit des étrangers en France ; art. 71 de la loi n° 2016-1917 du 29 déc. 2016 de finances pour 2017 ; art. 6 de la loi n° 2018-1317 du 28 déc. 2018 de finances pour 2019.

⁸ Source : Annexe au PLF pour 2020, Evaluations des voies et moyens, tome II, les dépenses fiscales.

Toutefois, l'article 2 de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire, applicable devant les juridictions de l'ordre administratif en application des dispositions du I de l'article 15 de l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 portant adaptation des règles applicables devant les juridictions de l'ordre administratif, a prévu, à son premier alinéa, que « *Tout (...) recours, action en justice (...) prescrit par la loi ou le règlement à peine de nullité (...) qui aurait dû être accompli pendant la période mentionnée à l'article 1^{er} [c'est-à-dire entre le 12 mars et le 23 juin 2020, ainsi qu'il résulte de cet article tel que modifié par l'article 1^{er} de l'ordonnance n° 2020-560 du 13 mai 2020] sera réputé avoir été fait à temps s'il a été effectué dans un délai qui ne peut excéder, à compter de la fin de cette période, le délai légalement imparti pour agir, dans la limite de deux mois* ». Il convient donc de considérer que les recours devant être introduits dans le délai fixé par votre décision *Hasbro*, même s'il ne s'agit pas à proprement parler d'un délai « *prescrit par la loi ou le règlement* », peuvent être introduits dans le délai de deux mois courant à compter du 24 juin.

4.- La requête implique de déterminer si l'article 155 B fonctionne comme un dispositif graduel ou à étages, dans lequel un impatrié ne pourrait bénéficier de l'exonération temporaire sur les revenus « passifs » et les PVM qu'à la condition qu'il bénéficie déjà de l'exonération sur les revenus « actifs ».

On pourrait avoir la tentation, pour valider l'interprétation administrative, de s'appuyer sur une lecture littérale du premier alinéa du II qui prévoit que l'exonération d'impôt sur les revenus du capital joue, pour les salariés et personnes mentionnés au I, « *pendant la durée où ils bénéficient des dispositions du même I* ». Ce « *bénéficient* » serait alors lu comme un « *bénéficient effectivement* ». Une telle lecture n'a cependant rien d'automatique : la référence à la durée pendant laquelle les personnes impatriées bénéficient des dispositions du I peut tout aussi bien être lue comme une référence, non seulement à la période d'application du dispositif d'exonération du I, qui court jusqu'au 31 décembre de la cinquième ou de la huitième année civile suivant celle de la prise de fonctions selon que celle-ci est intervenue avant le 6 juillet 2016 ou à compter de cette date⁹, mais aussi à la condition spécifiée au deuxième alinéa du 1 du I, selon laquelle l'exonération n'est applicable qu'au titre des années à raison desquelles les impatriés sont fiscalement domiciliés en France au sens des a et b du 1 de l'article 4 B.

Le texte étant obscur, on est fondé à se référer aux travaux préparatoires (Section, 27 oct. 1999, *Commune de Houdan*, n° 188685, rec. p. 326, concl. C. Maugué ; 6^{ème} et 4^{ème} srr, 30 déc. 2002, *Ordre des avocats à la Cour de Paris*, n° 234415, rec. p. 487, concl. M. Guyomar).

Or à aucun moment ces travaux n'indiquent que le bénéfice des dispositions du II aurait été conditionné au bénéfice effectif des dispositions du I.

⁹ Compte tenu de la modification apportée par l'art. 71 de la loi n° 2016-1917 du 29 déc. 2016 de finances pour 2017.

L'intention exprimée par le législateur était celle, par analogie avec le régime de *remittance basis*, de favoriser l'attractivité de la France, en atténuant les effets du transfert de domicile fiscal conduisant à une imposition sur le revenu mondial en application du premier alinéa de l'article 4 A, au moyen d'une réduction de moitié du montant taxable de certains revenus passifs et de certaines plus-values mobilières de source étrangère. L'extension de l'exonération à ces revenus et gains a en outre été présentée comme une manière d'« importer » les règles d'éviction de la double-imposition (...) prévues par certaines conventions fiscales »¹⁰. Dans son avis n° 905 du 20 mai 2008 présenté au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, M. Nicolas Forissier a défendu cette réforme en jugeant que « L'exonération (...), est justifiée, s'agissant de personnes qui viennent en principe exercer temporairement leur activité en France et qui disposent d'une épargne à l'étranger sur laquelle ne sera appliquée une fiscalité allégée que dans la limite de la période d'impatriation (cinq ans) ».

On peut en outre observer qu'en même temps qu'il a étendu le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu aux revenus passifs de source étrangère des impatriés, le législateur a introduit une disposition d'exonération d'ISF parfaitement indépendante de la perception d'une rémunération exonérée sur le fondement du I de l'article 155 B.

Le rapporteur pour avis de la commission des finances de l'Assemblée nationale avait déposé un amendement, qu'il a ensuite retiré, tendant à « améliorer (...) le caractère incitatif du dispositif proposé en faveur des impatriés, en les exonérant d'ISF pendant cinq exercices, à raison de leurs biens situés à l'étranger »¹¹. Cet amendement a été repris au Sénat¹², en vue « d'étendre le bénéfice de la 'territorialisation' de l'imposition des revenus passifs (exonération des revenus de source étrangère) à l'imposition du patrimoine » (rapport n° 413 du 24 juin 2018 fait au nom de la commission spéciale par M. Béteille, Lamure et Marini, p. 442). L'article 121 de la LME a donc modifié l'article 885 A du CGI pour prévoir que « (...) les personnes physiques (...) qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles ont leur domicile fiscal en France ne sont imposables qu'en raison de leurs biens situés en France. / Cette disposition s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France, et ce jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France ».

Le régime d'exonération d'ISF, s'il ne fait pas référence aux impatriés, a donc été calqué, en ce qui concerne tant les conditions mises à son bénéfice (absence de domiciliation fiscale en France au cours des cinq années précédentes ; maintien du domicile fiscal en France) que sa durée (jusqu'à la fin de la 5^{ème} année suivant l'année du transfert du domicile fiscal en France) sur le régime des impatriés et dans leur intérêt, même s'il embrasse potentiellement d'autres situations.

¹⁰ Rapport n° 413 du 24 juin 2018 fait au nom de la commission spéciale par M. Béteille, Lamure et Marini, pp. 437-438.

¹¹ Avis p. 127 ;

¹² Amendement n° 12 rect. bis présenté par M. Marini au nom de la commission spéciale.

Notre sentiment est donc que les parlementaires, dans leur élan, ont « multiplié » les incitations fiscales, sans jamais envisager de subordonner les unes au bénéfice des autres.

Dans ce contexte, l'interprétation administrative que critique la requête nous apparaît réductrice et en décalage avec le volontarisme du législateur.

Il n'est en effet pas inconcevable qu'un impatrié qui (par ailleurs) remplirait toutes les conditions d'accès au régime spécial, eu égard à la nature des fonctions exercées, à la circonstance qu'il a été recruté à l'étranger par une entreprise française ou détaché par une entreprise étrangère en France, à l'absence de domiciliation fiscale antérieure en France et au maintien de son domicile fiscal en France, ne puisse justifier d'une rémunération exonérée sur le fondement des dispositions du I.

Nous avons cinq exemples en tête.

Le premier est celui d'un salarié ou d'un dirigeant dont la part de la rémunération hors supplément lié à l'impatriation serait jugée insuffisante, par comparaison avec une rémunération normale, et qui ne bénéficierait pas, par suite, de l'exonération prévue au I.

Il convient en effet de rappeler que le législateur a exigé, par une sorte de mesure anti-abus, que la rémunération hors prime d'impatriation touchée par l'impatrié soit normale. Tel est le sens des dispositions un peu cryptiques du dernier alinéa du 1 du I de l'article 155 B, selon lesquelles : « *Si la part de la rémunération soumise à l'impôt sur le revenu en application du (...) 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* ».

Prenons l'exemple d'une rémunération annuelle totale de 200 000 € versée à un impatrié, dont 60 000 € de prime d'impatriation (par application du taux forfaitaire de 30%). C'est en principe cette part de la rémunération (60 000 €) qui devrait être exonérée, la part imposable étant, par différence, de 140 000 €. Mais si la rémunération normale est de 150 000 €, alors la différence (10 000 €) est réintégrée au revenu imposable et l'exonération ne portera que sur 50 000 €. Et si la rémunération normale est de 200 000 € ou plus, alors l'impatrié n'a droit à aucune exonération.

Il en résulte qu'un « vrai » impatrié dont la rémunération serait fixée à un niveau beaucoup trop raisonnable et qui serait par suite privé de l'exonération du I serait de surcroît privé de l'exonération du II sur ses revenus passifs.

Toutefois, il apparaît que l'administration a anticipé cette critique et admis par mesure de tempérament, au second alinéa du paragraphe 80 des commentaires attaqués, que l'exonération « *s'applique également lorsque la personne physique impatriée a perçu une prime d'impatriation qui n'est pas exonérée d'impôt sur le revenu du seul fait de la limite prévue au dernier alinéa du 1 du I de l'article 155 B du CGI (...)* ».

Un esprit malicieux en déduirait que l'administration elle-même a admis, dans ses commentaires, qu'on peut bénéficier du II, sans bénéficier effectivement du I, et que sa défense dans le litige est partiellement contradictoire.

Le deuxième cas auquel nous pensons est celui d'un dirigeant d'entreprises appelé de l'étranger pour exercer la fonction de président du conseil d'administration d'une société anonyme établie en France et qui serait rémunéré exclusivement par le versement de « jetons de présence » (comme on disait autrefois), cette notion ayant été remplacée, de manière purement cosmétique par la loi Pacte¹³ par celle de « *rémunération prévue par l'article L. 225-45 du code de commerce* » ou « *allouée aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes* ». Cette rémunération, parce qu'elle est imposable, en application de l'article 117 *bis* du CGI, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, ne serait pas nécessairement exonérée d'impôt sur le fondement du I de l'article 155 B, qui nous semble viser les rémunérations d'activité de nature salariales et celles qui sont fiscalement assimilées à des traitements et salaires.

Il en irait de même (c'est le troisième cas auquel nous avons pensé) d'un dirigeant appelé de l'étranger et dont la rémunération serait constituée uniquement d'options sur les actions de la société française dans laquelle il exerce ses fonctions. Outre que l'administration refuse de voir dans le gain de levée d'option, bien qu'il soit imposable en tant que traitement et salaires en vertu de l'article 80 *bis* du CGI, une rémunération entrant dans le champ des dispositions du I de l'article 155 B (v. § 90 du BOI-RSA-GEO-40-10-20), la plus-value réalisée lors de la cession, qui relève du régime des PVM, échappe en tout état de cause au régime d'exonération du I de l'article 155 B.

Notre quatrième cas correspond à la situation d'un dirigeant actionnaire de la société française dans laquelle il aurait été appelé et qui aurait renoncé à toute rémunération compte tenu de la situation financière de l'entreprise, espérant favoriser son redressement et obtenir, le moment venu, un retour sur son investissement en capital.

Enfin, notre dernier cas (mais il y en a peut-être d'autres encore) est celui d'un dirigeant qui aurait négocié une rémunération variable, indexée sur les résultats de l'entreprise et dont le jeu aboutirait, au cours de l'une des cinq ou huit années suivant sa prise de fonction, à ce qu'il ne perçoive aucune rémunération

Dans ces hypothèses, il nous semblerait en définitive contraire à l'intention poursuivie par le législateur, qui est tout à la fois d'assurer l'attractivité de la France en incitant des cadres dirigeants ou des cadres de haut niveau à venir exercer leurs talents auprès d'entreprises établies sur notre territoire et d'internaliser, par des dispositions unilatérales, les mécanismes conventionnels d'élimination des doubles impositions juridiques, de priver ces impatriés du bénéfice de l'exonération prévue au II, au motif qu'ils ne justifieraient pas d'une rémunération dont la nature fiscale entre dans le champ des dispositions du I ou au motif

¹³ Cf. les dispositions du II de l'art. 185 de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises.

qu'ils n'auraient pas perçu de rémunération salariale ou assimilée au cours de l'une des cinq ou huit années suivant leur prise de fonctions.

Enfin, nous nous permettons de signaler, à ceux qui seraient inquiets d'un risque de dérive, que la solution que nous esquissons, qui ne subordonne pas le bénéfice du II au bénéfice effectif du I, ne recèle pas le risque d'étendre le régime spécial de l'impatriation à des cohortes de travailleurs migrants venus occuper un emploi en France dès lors, pour entrer dans le champ du I comme du II, il faut avoir été « *appelé de l'étranger* », c'est-à-dire avoir été directement recruté à l'étranger par une entreprise française, ou détaché par une entreprise étrangère auprès d'une entreprise établie en France.

Telles sont donc les raisons qui nous conduisent à vous proposer d'annuler les commentaires contestés, à l'intérieur desquels il ne vous est guère loisible de découper.

EPCMNC à l'annulation des paragraphes 20, 80 et 90 des commentaires administratifs publiés au BOFIP-Impôts sous la référence BOI-RSA-GEO-40-10-30-10 le 12 septembre 2012 et à ce que l'Etat verse la somme de 3 000 € à M. et Mme W... au titre des frais non compris dans les dépens.