N° 438532
M. D...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 26 mai 2021
Décision du 21 juin 2021

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

Cette affaire viendra sans doute enrichir votre jurisprudence sur le caractère imposable des indemnités transactionnelles versées à la suite de la rupture d'un contrat de travail, dans l'hypothèse où la transaction a été précédée d'une rupture conventionnelle.

A l'issue de la saison de Ligue 1 de l'année 2011/2012, le club de football professionnel du stade Malherbe de Caen a été relégué en Ligue 2. La direction du club a alors annoncé la fin des fonctions de M. Franck D..., son entraîneur et manager général sportif, qui exerçait ces fonctions depuis l'année 2004 et avait été auparavant joueur du club entre 2001 et 2004. Une rupture conventionnelle a été conclue le 28 juin 2012 et a pris effet le 16 août 2012, après homologation par la direction régionale des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi (DIRECCTE). Elle prévoyait le versement d'une indemnité de rupture d'un montant brut de 738 749 euros. Néanmoins mécontent des conditions de son éviction, notamment en raison de son annonce unilatérale par le club alors qu'aucune procédure de licenciement n'avait été engagée, M. D... a informé son ancien employeur qu'il comptait saisir le conseil des prud'hommes. Un protocole d'accord transactionnel a été conclu entre les deux parties le 31 août 2012, prévoyant le versement d'une nouvelle indemnité de 430 873 euros bruts, en contrepartie de la renonciation de M. D... à tout contentieux.

Dans le cadre de sa déclaration de revenus de l'année 2012, M. D... a considéré que ces deux sommes n'étaient pas imposables. Par une proposition de rectification du 4 mars 2014, faisant suite à un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a admis le caractère non imposable de l'indemnité de rupture conventionnelle en application du 6° de l'article 80 *duodecies* du code général des impôts (CGI)¹. En revanche, elle a procédé à une rectification à hauteur de 400 000 euros en base au titre de l'indemnité transactionnelle, dans la catégorie des

¹ Dès lors que l'indemnité n'excédait pas le montant prévu par la convention collective des personnels administratifs et assimilés du football.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

traitements et salaires. M. D... a vainement contesté les suppléments d'impôt sur le revenu et les majorations qui en ont résulté et il se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 30 janvier 2020 de la cour administrative d'appel de Nantes qui a confirmé le rejet de sa requête.

Nous examinerons uniquement le premier moyen du pourvoi car il suffit à justifier la cassation totale de l'arrêt. Il est tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que la rupture conventionnelle était régulière sans avoir recherché si la preuve de la remise au salarié d'un exemplaire de la convention au moment de sa signature était établie.

Comme vous le savez, l'article 80 *duodecies* du CGI est issu d'un amendement parlementaire à la loi de finances pour 2000. Il prévoit que toute indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail constitue une rémunération imposable et énonce une liste limitative d'exceptions à ce principe, parmi lesquelles les indemnités prononcées par le juge prud'homal en cas de licenciement dépourvu de cause réelle et sérieuse (1° de l'article 80 *duodecies*). Vous jugiez initialement qu'une indemnité versée dans le cadre d'une transaction ne pouvait être exonérée en application de ces dispositions. Toutefois, par une décision n° 2013-340 QPC du 20 septembre 2013, le Conseil constitutionnel a formulé une réserve d'interprétation, en jugeant que les dispositions de l'article 80 *duodecies* « ne sauraient, sans instituer une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi, conduire à ce que le bénéfice de ces exonérations varie selon que l'indemnité a été allouée en vertu d'un jugement, d'une sentence arbitrale ou d'une transaction » et « qu'en particulier, en cas de transaction, il appartient à l'administration et, lorsqu'il est saisi, au juge de l'impôt de rechercher la qualification à donner aux sommes objet de la transaction ». Vous en avez rapidement tiré les conséquences en jugeant que dans le cas d'une démission (CE, 24 janvier 2014, *J...*, n° 352949, Tab.) et d'une prise d'acte de la rupture du contrat de travail (CE, 1^{er} avril 2015, *G...*, n° 365253, Tab.), l'indemnité n'était exonérée que si la rupture, eu égard aux conditions dans lesquelles elle intervient, revêt le caractère d'un licenciement dépourvu de cause réelle et sérieuse. Il en va de même lorsqu'un licenciement a été prononcé et que le litige a été clos par une transaction (CE, 5 juillet 2018, *M. L...*, n° 401157, Tab.). Ce cadre juridique met l'administration fiscale et le juge de l'impôt dans une position singulière : d'une part, pour déterminer si la rupture revêt le caractère d'un licenciement dépourvu de caractère réel et sérieux, ils doivent appliquer le droit du travail en se prononçant « conformément à la jurisprudence établie du juge du travail » (décision *L...*) ; d'autre part, sur le plan factuel, ils doivent examiner les circonstances de la rupture alors que l'employeur n'est pas partie au litige fiscal, même si l'administration peut exercer son droit de communication à son égard².

Sur le plan procédural, c'est un régime de preuve objective qui s'applique, le juge de l'impôt se déterminant au vu de l'instruction (CE, 30 janvier 2019, *M. G-D...*, n° 414136, Tab.).

Le juge de cassation exerce un contrôle de qualification juridique sur l'appréciation des juges du fond quant à la nature de la rupture (décision *J...* précitée) et à l'existence d'une cause réelle et sérieuse (CE, 13 mars 2019, *M. C-S...*, n° 408498, Inéd.).

² Pour une présentation complète de cette jurisprudence, cf. V. Villette, « Quand le juge fiscal se met au travail », RJF 2019.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

C'est la première fois que dans un tel litige, la transaction fait suite à une rupture conventionnelle. La rupture conventionnelle a été créée par une loi du 25 juin 2008³ portant modernisation du marché du travail et elle présente l'avantage, pour le salarié de bénéficier d'indemnités de rupture au moins égales aux indemnités de licenciement (article L. 1237-13 du code du travail) et de l'assurance-chômage (article L. 5422-1), et pour l'employeur de ne pas avoir à justifier d'une cause réelle et sérieuse de licenciement. La rupture conventionnelle est seulement soumise à un encadrement procédural : tenue d'un ou plusieurs entretiens entre l'employeur et le salarié, au cours desquels le salarié peut être assisté (article L. 1237-12) ; délai de rétractation de 15 jours à compter de la signature (article L. 1237-13) ; homologation par la DIRECCTE dans un délai de 15 jours à compter de la réception de la convention envoyée par la partie la plus diligente (article L. 1237-14).

Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, lorsque le contrat de travail a été rompu par l'exercice par l'une ou l'autre des parties de son droit de résiliation unilatérale, la signature postérieure d'une rupture conventionnelle vaut renonciation commune à la rupture précédemment intervenue (Cass., Soc., 3 mars 2015, n° 13-20.549). Ce motif a été repris par la cour administrative d'appel de Nantes et il n'est pas contesté par le pourvoi : à supposer que M. D... ait été licencié verbalement, la rupture conventionnelle a effacé cette première rupture. Encore faut-il cependant que cette rupture conventionnelle soit valablement intervenue.

M. D... avait soutenu qu'elle était viciée, notamment en raison du défaut de remise par l'employeur d'un exemplaire de la convention au salarié le jour de sa signature. La cour a écarté ce moyen en relevant qu'il ne ressortait pas des mentions de la transaction que ce grief avait été invoqué pour justifier du caractère irrégulier de la rupture du contrat de travail, que M. D... avait porté la mention « lu et approuvé » avant sa signature sur le formulaire de rupture conventionnelle et qu'il en détenait nécessairement un exemplaire puisqu'il l'a produit devant le juge.

En pratique, la convention de rupture se confond avec le formulaire de demande d'homologation prévu par l'article L. 1237-14 du code du travail (Cerfa n° 14598*01). Ce formulaire comprend trois rubriques : les informations relatives aux parties à la convention, notamment celles qui interviennent dans le calcul de l'indemnité de rupture (convention collective applicable, ancienneté du salarié, rémunération des 12 derniers mois) ; le déroulement des échanges pour convenir de la rupture conventionnelle, avec la date des entretiens et la mention de l'assistance ou non du salarié ou de l'employeur ; la convention de rupture elle-même, avec deux rubriques obligatoires, le montant de l'indemnité et la date de rupture envisagée, et une rubrique libre « autres clauses éventuelles ». Bien entendu, lorsque le salarié signe ce formulaire, il a le contenu de la convention sous ses yeux. Toutefois, le fait de se voir remettre un exemplaire de la convention le jour de la signature lui permet de transmettre la demande d'homologation à la DIRECCTE et d'exercer son droit de rétractation en toute connaissance de cause.

³ Loi n° 2008-596.

La jurisprudence de la Cour de cassation est sur ce point sans équivoque : « *la remise d'un exemplaire de la convention de rupture au salarié est nécessaire à la fois pour que chacune des parties puisse demander l'homologation de la convention, dans les conditions prévues par l'article L. 1237-14 du code du travail, et pour garantir le libre consentement du salarié, en lui permettant d'exercer ensuite son droit de rétractation en connaissance de cause* » (Cass., Soc., 6 février 2013, n° 11-27.000). La Cour de cassation exige même que l'exemplaire remis au salarié comporte les deux signatures, la sienne et celle de l'employeur (Cass., Soc., 3 juillet 2019, n° 17-14.232). La sanction du non-respect de ces formalités est la nullité de la rupture conventionnelle. Il appartient à la partie qui invoque la remise d'en apporter la preuve (Cass., Soc., 23 septembre 2020, n° 18-25.770).

On peut trouver cette jurisprudence formaliste, le contenu de la convention se limitant bien souvent, comme en l'espèce, à un montant d'indemnité et à une date que le salarié pourrait ne pas avoir trop de difficulté à se remémorer pendant 15 jours. Elle est d'ailleurs critiquée pour sa rigueur pour l'employeur (cf. par exemple L. Malfettes, « Nullité de la rupture conventionnelle en l'absence de remise d'un exemplaire au salarié », Dalloz Actualité, 6 octobre 2020⁴), celui-ci devant se ménager la preuve de la remise par une mention sur le formulaire, non prévue aujourd'hui par le Cerfa, ou par un accusé de réception à faire signer par le salarié. Cependant, nous ne voyons pas comment vous pourriez vous en écarter puisque selon votre propre jurisprudence, vous vous prononcez « *conformément à la jurisprudence établie du juge du travail* ». S'agissant de l'exigence d'une remise d'un exemplaire signé, il s'agit d'une condition de fond de validité de la rupture conventionnelle. S'agissant de la charge de la preuve, il s'agit d'une question procédurale et nous estimons que l'alignement avec la jurisprudence de la Cour de cassation ne va pas nécessairement jusque-là, puisqu'elle se prononce sur la procédure devant le juge prud'homal alors que vous tranchez un litige fiscal. Toutefois, l'arrêt du 23 septembre 2020 rejoint sur ce point le principe général selon lequel il ne peut être exigé d'une partie une preuve négative : le salarié ne pourrait prouver qu'il n'a pas reçu la convention.

L'administration fiscale pourrait être en difficulté pour prouver la remise d'un exemplaire par l'employeur, mais elle peut exercer son droit de communication comme elle l'a fait en l'espèce. Si l'employeur a négligé de conserver une preuve de la remise, l'exonération sera inévitable. Il y a là une réelle difficulté mais en la matière, le manque de diligence de l'employeur conduit souvent à une charge accrue pour le Trésor public. Fort heureusement, les cas de litige consécutif à une rupture conventionnelle et donnant lieu à une transaction sont sans doute assez rares.

En outre, ce motif ne pourrait être valablement invoqué devant le juge de l'impôt que si le contribuable a engagé précédemment un litige à la suite de la rupture conventionnelle, même si ce litige s'est conclu par une transaction. Bien que vous n'ayez jamais eu l'occasion de le juger, nous excluons qu'un contribuable puisse se plaindre pour la première fois devant le

⁴ <https://www.dalloz-actualite.fr/flash/nullite-de-rupture-conventionnelle-en-l-absence-de-remise-d-un-exemplaire-au-salarie>

juge de l'impôt de la validité de la rupture de son contrat de travail et la jurisprudence du Conseil constitutionnel ne l'impose pas.

En l'espèce, les motifs retenus par la cour administrative d'appel de Nantes ne sont pas conformes à la jurisprudence de la Cour de cassation. L'absence de mention dans les motifs de la transaction n'a aucune valeur probante et le fait que M. D... n'ait pas soulevé initialement un tel grief ne l'empêchait pas de le faire devant le juge fiscal. Le fait qu'il ait été détenteur d'un exemplaire signé qu'il a produit devant les juges du fond ne prouve pas que celui-ci lui ait été remis le jour de la signature. Vous annulerez donc l'arrêt pour erreur de droit.

Vous réglerez l'affaire au fond car la solution découle de la cassation. La remise de l'exemplaire signé à M. D... le jour de la signature n'est pas établie. Les conditions de la rupture s'assimilent donc à celles d'un licenciement dépourvu de cause réelle et sérieuse et par application des dispositions du 1^o du 1. de l'article 80 *duodecies* du CGI, l'indemnité transactionnelle était exonérée. Vous annulerez donc le jugement du tribunal administratif de Caen et accorderez à M. D... la décharge des suppléments d'imposition et des pénalités correspondantes. Il n'y a pas lieu de se prononcer sur la demande de sursis de paiement que M. D... avait présentée devant le tribunal administratif de Caen.

PCMNC :

- **à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes et du jugement du tribunal administratif de Caen ;**
- **à la décharge des suppléments d'imposition et des pénalités correspondantes ;**
- **au non-lieu à statuer sur la demande de sursis de paiement ;**
- **à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.**

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.