

**N° 458543**

**MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE LA RELANCE c/. M. et Mme L P...**

**10ème et 9ème chambres réunies**

**Séance du 1<sup>er</sup> juillet 2022**

**Décision du 27 juillet 2022**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Laurent DOMINGO, rapporteur public**

Par une décision du 5 février 2021, vous avez jugé que l'article 80 undecies du code général des impôts, qui soumettait à l'impôt sur le revenu les indemnités versées aux représentants français au Parlement européen en application du régime national résultant de la loi n° 79-563 du 6 juillet 1979 relative à l'indemnité des représentants au Parlement européen, c'est-à-dire versée par l'Assemblée nationale ou le Sénat et à la charge du budget de l'Etat, n'était en revanche pas applicable aux indemnités versées, depuis la mandature de 2009, à ces mêmes représentants directement par le Parlement européen (il le demeurerait en revanche pour ceux qui, faisant déjà partie de ce Parlement, avaient opté, pour toute la durée de leur activité, pour le maintien du régime national antérieur).

Vous avez en conséquence cassé l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 19 décembre 2019 qui avait jugé que l'administration fiscale avait pu imposer les indemnités versées par le Parlement européen à M. Jean-Marie L P... sur le fondement de l'article 80 undecies du code général des impôts au titre des années 2013 à 2015 et vous lui avez renvoyé l'affaire dans cette mesure.

Devant la cour à nouveau saisie du litige, l'administration fiscale a sollicité des substitutions de base légale, en faisant valoir que les impositions litigieuses pouvaient trouver un fondement dans les dispositions de l'article 79 du CGI, sinon dans celles de l'article 92 du même code. La cour, par l'arrêt du 21 septembre 2021 contre lequel le ministre se pourvoit en cassation, n'a fait droit ni à l'une ni à l'autre de ces demandes de substitution. Les moyens du pourvoi portent successivement sur ces deux points.

1. En vertu de l'article 79 du code général des impôts : « les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu ».

Le ministre soutenait que le terme « indemnités » pouvait englober les indemnités des parlementaires européens. La cour lui a répondu que les indemnités visées par ces dispositions s'entendent des rémunérations accessoires attachées à l'occupation d'un emploi salarié public ou privé. Le ministre estime qu'il s'agit d'une erreur de droit, car il n'y aurait pas lieu de distinguer, à l'article 79, entre des indemnités versées à titre principal et des indemnités versées à titre accessoire.

Littéralement, le ministre n'a pas tort, mais il ne nous semble pas que la cour ait commis l'erreur de droit qu'il croit pouvoir déceler dans son arrêt. En effet, la cour s'est bornée à relever, à rebours de l'argumentation du ministre, que l'article 79 n'avait pas vocation à rendre imposable toute somme qualifiée, par un texte quelconque, d'« indemnités », mais qu'il servait de base à l'imposition des rémunérations perçues dans l'occupation d'un emploi salarié, public ou privé, laquelle rémunération comporte non seulement un revenu principal (habituellement un salaire pour l'emploi privé, un traitement pour l'emploi public) et des accessoires versés à l'occasion de la relation de travail et qui sont pareillement imposables sauf si un texte en dispose autrement : ce sont les indemnités, primes et allocations diverses, peu importe leur intitulé.

Il va de soi que si la rémunération principale de celui qui occupe un emploi salarié privé ou public s'appelle une « indemnité », elle est imposable en vertu de l'article 79. La cour n'a pas entendu dire le contraire. Le moyen peut donc être écarté.

Le ministre reproche aussi à la cour une erreur de droit pour avoir jugé qu'aucune disposition du CGI n'assimile à des traitements et salaires les indemnités allouées aux députés européens par le Parlement européen.

Au soutien de son moyen, il fait remarquer que les indemnités versées aux parlementaires européens qui ont opté pour le bénéfice de l'ancien régime indemnitaire sont bien visées à l'article 80 undecies du CGI. Mais, ces indemnités sont versées par l'Assemblée nationale ou par le Sénat, pas par le Parlement européen. Il n'y a donc pas d'erreur de droit.

Le ministre reproche encore à la cour, par des moyens de dénaturation, d'erreur de qualification juridique des faits et d'erreur de droit, d'avoir indiqué dans son arrêt que la décision 2005/684/CE du Parlement européen du 28 septembre 2005 qui institue le nouveau régime indemnitaire applicable aux parlementaires européens à compter de 2009 ne qualifie au demeurant pas l'indemnité de « rémunération ».

Mais à l'appui de son moyen, le ministre indique lui-même que la décision du Parlement européen du 28 septembre 2005 ne qualifie pas expressément les indemnités en cause de « rémunération ». Dans ces conditions, il est absolument impossible de reprocher à la cour une dénaturation des pièces du dossier et par voie de conséquence, elle n'a pas pu commettre l'ED ou l'EQJ qui en découleraient.

Les circonstances, invoquées par le ministre, selon lesquelles le site internet du Parlement européen emploie le terme de « rémunération », que les bulletins adressés aux parlementaires européens s'intitulent « bulletins de rémunération », et même que les indemnités en cause soient soumises à un impôt européen qui est celui applicable aux fonctionnaires et autres agents de l'Union et que cette imposition est un impôt sur les traitements, salaires et émoluments, n'y changent rien : la cour n'a rien dit de faux.

Vient ensuite un autre moyen d'erreur de droit qui mérite cette fois de s'y arrêter un peu plus. Il est tiré de ce que la cour aurait à tort jugé qu'à défaut de disposition les assimilant à des traitements et salaires, les indemnités des parlementaires européens versées depuis 2009 par le

Parlement européen ne pouvaient être imposées à l'impôt sur le revenu, alors que, pour le ministre, l'article 79 seul suffisait.

A suivre le ministre, et c'est bien ce qu'il soutient explicitement, il faudrait donc juger que l'article 80 undecies pour les anciennes indemnités des parlementaires européens, comme pour les actuelles indemnités des parlementaires nationaux, que l'article 80 undecies A pour les rémunérations et indemnités du Président de la République, du Premier ministre et des autres membres du Gouvernement et que l'article 80 undecies B pour les indemnités de fonction perçues par les élus locaux sont des dispositions superfétatoires et que toutes ces sommes sont en tout état de cause imposables en vertu de l'article 79 du CGI.

Nous ne vous proposons pas de retenir cette solution.

En premier lieu, parce qu'il s'agirait d'une remise en cause de la portée de l'article 79 du CGI, qui n'a pas vocation à saisir fiscalement toute rémunération. En effet, nous citons le BOFip (BOI-RSA-CHAMP, §1), « d'une manière générale, les traitements et salaires s'entendent des sommes perçues, dans le cadre de leur activité professionnelle, par des personnes placées dans un état de subordination à l'égard de leur employeur ». Pour l'application de l'article 79, « la notion de subordination à l'égard d'un employeur, qu'elle résulte du contrat de travail ou d'un statut (comme pour les fonctionnaires), est l'élément fondamental permettant de distinguer les TS des autres revenus professionnels (...) » (M. Collet, Droit fiscal, PUF, § 438).

Or, s'il peut parfois exister des « difficultés pratiques (...) en ce qui concerne la nature de l'activité exercée » (Bofip, préc.), nous n'en voyons pas en l'espèce : les élus ou les titulaires de fonctions exécutives ne sont pas dans une relation de subordination avec un employeur, du moins pas au sens du droit du travail ou du droit de la fonction publique. Leur rémunération n'a donc aucune vocation naturelle à se retrouver sous le chapeau de l'article 79. Et c'est bien pour cette raison que le législateur, tant à l'égard des élus que d'autres activités ou d'autres sources de rémunération / d'indemnisation / de revenus quelconques, a prévu des dispositions spéciales, après l'article 79, qui indiquent expressément que les sommes perçues « sont considérées comme des salaires » ou qu'elles sont « imposables à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires ». Ce sont des revenus imposés en traitements et salaires par assimilation, non par nature.

En deuxième lieu, parce que le sort fiscal des parlementaires, du Président de la République, des membres du gouvernement, des représentants au Parlement européen, met en cause le statut même des pouvoirs publics constitutionnels, des représentants de la souveraineté nationale, des membres d'une institution européenne et que ce statut n'est pas soluble, en l'absence de disposition spéciale, dans le droit commun de la fiscalité.

Pour ne s'en tenir qu'à l'indemnité des parlementaires européens, il faut rappeler que, historiquement, elle n'existait pas en tant que telle : si ce n'est quelques indemnités accessoires versées par le Parlement européen<sup>1</sup> à l'occasion des sessions (frais de voyage, de

---

<sup>1</sup> Ainsi que d'autres prestations, notamment en matière de pensions, v. Roland Bieber et Marcel Haag, Parlement européen, Composition . – Organisation . – Fonctionnement, JurisClasseur Europe Traité, Fasc. 210.

séjour, de secrétariat), lesquelles ne pouvaient d'ailleurs donner lieu à une imposition nationale, car cette imposition serait susceptible d'entraver l'efficacité de l'action du Parlement et serait incompatible avec son autonomie (v. CJCE, 15 septembre 1981, Sir Bruce of Donington, aff. C-208/80)<sup>2</sup>, les parlementaires européens, qui étaient des parlementaires nationaux, ne percevaient pas d'indemnité spécifique pour l'exercice de ce mandat européen, mais seulement leur indemnité de parlementaire français.

Notons au passage que cette indemnité de parlementaire français n'a pas toujours été entièrement fiscalisée. Pour ne s'en tenir qu'à la 5ème République, l'ordonnance n° 58-1210 du 13 décembre 1958 portant loi organique relative à l'indemnité des membres du Parlement comporte un article 3 selon lequel les indemnités visées aux articles précédents sont perçues dans les conditions prévues par la loi du 4 février 1938. Le renvoi à cette loi de 1938 est assez mystérieux, surtout lorsque l'on sait que cette loi tend à affecter l'indemnité législative fixée par la loi du 23 novembre 1906 d'un coefficient tenant compte de l'élévation du coût de la vie. Mais elle confirme aussi les « distinctions » faites par des lois antérieures et c'est de ces lois antérieures que résultait la règle de la division des indemnités parlementaires en deux fractions de respectivement 55 % et 45 %, seule la première étant imposée à l'impôt sur le revenu, la seconde, considérée comme étant représentative de frais, étant exonérée. Il n'était alors pas envisagé de considérer que l'article 79 du CGI constituait une base suffisante d'imposition de la totalité des indemnités.

Ce n'est qu'avec l'article 46 de loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 de finances rectificative pour 1992, pris lui-même pour l'application de l'article 43 de la n° 92-108 du 3 février 1992 relative aux conditions d'exercice des mandats locaux, et devenu ensuite l'article 80 undecies du CGI (après codification par un décret n° 93-1127 du 24 septembre 1993), que les indemnités parlementaires sont devenues imposables à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires<sup>3</sup>.

En 1979, lorsque l'indemnité des représentants français à l'Assemblée des Communautés européennes a été créée, pour ceux de ces représentants qui n'étaient pas député ou sénateur, la question fiscale a été fortement débattue au Parlement. Le gouvernement voulait entièrement fiscaliser cette indemnité, alors que celle des parlementaires nationaux ne l'était encore que partiellement à cette époque. Les sénateurs pensaient avoir trouvé la parade en posant le principe selon lequel l'indemnité de parlementaire européen est identique à celle des parlementaires nationaux, y compris donc son régime fiscal. Le sénateur Jacques Thyraud s'exprimait ainsi : « ce qui blesse le Gouvernement, c'est qu'(...) il ne veut pas qu'ils bénéficient d'un abattement fiscal. Nous considérons que ce point est essentiel. Il n'existe pas de parlementaires de seconde zone » (JO Sénat, séance du 26 juin 1979, p. 2244). Après d'âpres débats au cours de la navette, l'article d'imposition a finalement été maintenu, sur l'insistance du gouvernement, qui estimait qu'à la différence des parlementaires nationaux, les parlementaires européens n'avaient pas de frais liés à leur circonscription et qu'ils devaient donc être imposés sur la totalité de leurs indemnités.

---

<sup>2</sup> Sauf à démontrer qu'elles correspondraient en réalité à une rémunération.

<sup>3</sup> Sans cependant que ne soit modifié ou abrogé l'article 3 de l'ordonnance précitée du 13 décembre 1958.

De ces discussions, il en résulte que c'est ainsi bien en considération de la spécificité de leur mandat que la règle d'imposition totale a été retenue, par un article spécial, et non parce que, par nature, les indemnités des parlementaires européens relevaient de l'impôt sur le revenu au titre de l'article 79<sup>4</sup>.

A plus forte raison, alors que cette indemnité n'est dorénavant plus versée par l'Assemblée nationale ou par le Sénat, mais par le Parlement européen, une disposition spécifique, qui confirmerait que cette nouvelle indemnité est également imposable en France, en sus de l'impôt européen et selon des modalités à déterminer, est nécessaire. L'article 79 a moins vocation encore à s'appliquer directement.

Dans ces conditions, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les indemnités en litige ne peuvent être, à défaut de disposition expresse les assimilant à des traitements et salaires, rattachées à cette catégorie d'imposition sur le seul fondement de l'article 79 du code général des impôts.

Le ministre ajoute enfin qu'il existerait une rupture d'égalité entre les parlementaires européens selon qu'ils perçoivent une indemnité versée par le Parlement européen, pour laquelle la cour a jugé qu'elles ne sont pas imposables en vertu du CGI, ou qu'ils perçoivent une indemnité versée par les chambres nationales s'ils ont opté pour le maintien de l'ancien régime, laquelle indemnité est imposable en vertu du CGI. Mais, outre que le principe d'égalité ne constitue pas une base d'imposition, c'est oublier que l'indemnité versée par le Parlement européen fait l'objet d'un impôt européen, à charge pour le parlementaire européen, comme le lui permet le droit de l'Union, d'arbitrer entre deux solutions aux conséquences fiscales légalement différentes.

2. En vertu de l'article 92 du code général des impôts : « Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices (...) de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus ».

Le ministre soutenait devant la cour que puisque les parlementaires européens sont « indépendants », ils peuvent être taxés en BNC. La cour a jugé qu'en l'absence de caractère lucratif d'un mandat électif, les indemnités perçues pour l'exercice des fonctions de parlementaire européen ne sont pas susceptibles d'être rattachées à la catégorie d'imposition des bénéfices non commerciaux.

Pour le ministre, cette motivation est insuffisante et elle comporte une erreur de droit. Il reproche à la cour de n'avoir statué que sur l'une des hypothèses de l'article 92, « les exploitations lucratives » et d'avoir omis de se prononcer sur les « occupations » et les « sources de profit ».

---

<sup>4</sup> Ce n'est donc qu'en 1992 que les deux régimes d'imposition sont devenus les mêmes, ce qui permettait de consacrer ainsi la thèse de l'égalité de traitement défendu par les parlementaires en 1979.

Mais la cour, qui n'avait pas à motiver davantage son arrêt compte-tenu de l'argumentation qui lui était présentée, a correctement fait application de l'article 92, et d'ailleurs l'argumentation du ministre tombe d'elle-même avec ses écritures en réplique.

Soit il existe une activité et elle doit avoir un caractère lucratif, car vous ne distinguez pas entre l'occupation et l'exploitation (c'est ce qui est tiré notamment de la décision de Plénière du 7 mai 1980, n° 18035, au Recueil p. 213 et à la RJF 7-8/80 n° 591, chronique Schricke p. 335, conclusions B. Martin Laprade Dr. fisc. 13/80 c. 685) et le ministre reconnaît finalement que les indemnités en cause ne sont pas revêtues d'un caractère lucratif. Soit, en l'absence d'activités, c'est une source de profits qui donne lieu à imposition, mais en l'espèce il n'est pas contesté qu'il y a activité.

La réponse de la cour est donc exempte d'erreur de droit. Elle l'est d'autant plus que, comme nous venons de l'indiquer, la qualité même d'élu, disposant d'un statut destiné à garantir son indépendance, exclut, contrairement à ce que soutient le ministre, que, sans disposition spéciale, les indemnités qui leur sont allouées soient mécaniquement soumises à l'impôt sur le revenu. On peut souhaiter, et c'est notre cas, qu'elles le soient, et elles le sont au niveau européen, mais, pour qu'elles le soient également au niveau national, c'est à la loi de le prévoir explicitement et d'en déterminer les modalités. Les articles 79 et 92 du CGI ne suffisent pas.

PCMNC Rejet du pourvoi + 3 000 euros de frais d'instance au défendeur.