

N° 354671

Ministre du budget c/ M. A...

3^e et 8^e sous-sections réunies

Séance du 13 novembre 2013

Lecture du 4 décembre 2013

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

M. A... était employé par la société Synthélabo Recherche. Il a été licencié le 27 juillet 1999 à la suite de la fusion intervenue entre cette société et la société Sanofi. Dès le mois d'août 1999, il a transféré son domicile au Royaume-Uni. Puis, estimant qu'il avait subi un préjudice eu égard aux conditions de son licenciement, il a saisi le conseil des prud'hommes. Le 25 novembre 1999, une transaction a été conclue entre M. A... et son ancien employeur. Cet accord a donné lieu au versement par celui-ci d'une indemnité de licenciement pour un montant de près de 13 millions de francs se décomposant en une indemnité conventionnelle pour un peu moins de 4 millions et une indemnité transactionnelle pour un peu plus de 9 millions. M. A... n'a porté aucune de ces sommes dans sa déclaration de revenus souscrite au titre de l'année 1999. A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a estimé que l'indemnité transactionnelle devait être soumise à l'impôt sur le revenu sur le fondement des dispositions des articles 79 et 80 duodecimes du code général des impôts. M. A... a contesté l'imposition supplémentaire en découlant devant le tribunal administratif de Paris, sans succès. Toutefois, sur appel du contribuable, la cour administrative d'appel a prononcé sa décharge. Le ministre chargé du budget se pourvoit en cassation en soulevant un unique moyen, que nous croyons fondé.

Pour prononcer la décharge de l'imposition litigieuse, la cour a commencé par juger que l'indemnité perçue par M. A... l'avait été après le transfert de son domicile fiscal hors de France. Elle en a déduit que cette indemnité n'était pas imposable à l'impôt sur le revenu sur le fondement de l'article 167 du CGI, qui prévoit l'assujettissement à cet impôt des revenus dont le contribuable a disposé ou qu'il a acquis sans en avoir la disposition pendant l'année de son départ et jusqu'à la date de celui-ci. Puis la cour a jugé que l'indemnité litigieuse devait être regardée comme une somme versée à M. A... en contrepartie d'une activité professionnelle exercée en France, donc un revenu de source française au sens de l'article 164 B du CGI mais qu'une telle somme ne pouvait être imposée que par voie de retenue à la source dans les conditions prévues aux articles 182 A, 197 A et 197 B et non, comme l'avait fait l'administration, en rehaussant le revenu imposable de l'intéressé, dans la catégorie des traitements et salaires. Dit autrement, la cour a jugé que la possibilité d'imposer ces sommes entre les mains du débiteur par voie de retenue à la source était exclusive de leur imposition à l'impôt sur le revenu entre les mains du bénéficiaire.

Nous n'avons guère de doute à vous proposer de faire droit au pourvoi du ministre, qui soutient que ces motifs sont entachés d'erreur de droit. Pour reprendre les mots du président Arrighi de Casanova, dans ses conclusions prononcées sur une affaire du 13 mars 1996 (min. c/ M. C..., n° 148038, aux tables du Recueil et à la RJF 5/96 n° 586, concl. au BDCF

3/96 p. 46) : la retenue à la source n'est qu'« une forme d'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire de la rémunération qui lui sert d'assiette, mais mis, par commodité, à la charge du débiteur de cette rémunération ». C'est effectivement ainsi que les textes relatifs à la retenue à la source sont conçus.

L'article 182 A du CGI prévoit l'application d'une telle retenue aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française versés à des personnes domiciliées hors de France – ce sont les dispositions dont la cour a estimé qu'elles fondaient l'imposition par voie de retenue à la source de l'indemnité litigieuse. Vous constaterez qu'elles figurent dans le code sous le titre « retenue à la source de l'impôt sur le revenu » (nous soulignons). Surtout, elles prévoient que la retenue à la source, qui est opérée, en vertu de l'article 1671 A du code, par le débiteur des sommes versées, s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'article 197 A (art. 182 A, V). C'est donc bien que l'application de la retenue à la source n'exclut nullement l'imposition de l'intégralité des sommes qui en sont frappées à l'impôt sur le revenu entre les mains de leur bénéficiaire.

Quant aux dispositions des articles 197 A et 197 B, que la cour a également citées pour fonder sa solution, nous n'y voyons que des modalités particulières d'imposition à l'impôt sur le revenu des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France. Ces personnes, rappelons-le, ne sont imposables à l'impôt sur le revenu, en vertu du second alinéa de l'article 4 A du CGI, que sur leurs seuls revenus de source française. L'article 197 A prévoit l'application à ces revenus d'un taux minimal d'imposition destiné à faire pièce à l'atténuation de la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 197. Cette atténuation résulte, précisément, de ce qu'une partie seulement des revenus des contribuables qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France est prise en compte pour le calcul de leur impôt sur le revenu. Quant à l'article 197 B, il se borne à tenir compte, pour l'imposition à l'impôt sur le revenu des traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française servies à des personnes de nationalité française, de la retenue à la source de l'article 182 A. Il prévoit, ce qui constitue normalement un avantage compte tenu des taux de la retenue à la source, que l'impôt sur le revenu dû sur la fraction de ces revenus qui n'excède pas la limite inférieure de la dernière tranche du barème de la retenue à la source ne peut être supérieur au montant de la retenue. C'est pourquoi, d'une part, il exclut cette fraction des revenus du calcul de l'impôt sur le revenu résultant de l'application du taux prévu à l'article 197 A et, d'autre part, lorsque la retenue à la source a été pratiquée, il prévoit par cohérence qu'elle n'est pas imputable sur cet impôt sur le revenu – dans ce cas, il faut comprendre que la retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu.

Vous voyez qu'aucune des dispositions sur lesquelles la cour paraît avoir fondé sa solution n'a pour objet ou pour effet d'exclure l'imposition à l'impôt sur le revenu, au nom de son bénéficiaire, d'une somme sur laquelle doit être opérée la retenue à la source prévue par l'article 182 A, sous la seule réserve du caractère en partie libératoire de cette retenue à la source et de son imputation, pour le surplus, sur l'impôt dû – mais cette réserve ne joue, ainsi que vous l'avez expressément jugé, que si la retenue à la source a été effectivement pratiquée (vous pouvez voir sur ce point CE 26 mars 1990, M. Z..., n° 65399, aux tables du Recueil et à la RJF 5/90 n° 542). Ces dispositions ne font pas plus obstacle, lorsque le contribuable a omis de déclarer un revenu de source française qui aurait dû donner lieu à retenue à la source, à ce que la somme en question soit réintégrée dans sa base d'imposition à l'impôt sur le revenu. Encore une fois, la retenue à la source n'est qu'une modalité d'imposition à l'impôt sur le revenu.

Relevons que la Cour de cassation ne lit pas autrement ce dispositif. S'agissant de la retenue à la source prévue à l'article 182 B, dont l'économie est comparable à celle de l'article 182 A à ceci près qu'elle frappe des revenus non salariaux, sa chambre commerciale a été confrontée à un litige né entre un prestataire de service établi à l'étranger et un de ses clients auquel l'administration fiscale avait réclamé le paiement de la retenue à la source due sur les sommes payées au prestataire en rémunération de ses services. La Cour a jugé que « si le débiteur des sommes versées à un prestataire visé par l'article 182 B est redevable aux services des impôts des retenues à la source prévues par ce texte, il n'en reste pas moins en droit de réclamer au prestataire le montant de l'imposition qu'il a versée pour son compte au Trésor public sans l'avoir déduit au préalable du prix des prestations » (Cass. com., 12 février 2013, n° 11-11.189, diffusé, à la RJF 5/13 n° 490).

En défense, M. A... insiste sur la circonstance que l'administration aurait dû mettre à la charge du débiteur de l'indemnité, c'est-à-dire son ex-employeur, la retenue à la source que ce dernier n'a pas acquittée. Il se trouve qu'en l'état des textes alors applicables, l'administration n'avait pas cette possibilité¹. Mais quoiqu'il en soit, nous croyons, compte tenu de ce que nous avons dit sur la nature de la retenue à la source, que rien ne faisait obstacle à la réintégration de l'indemnité non déclarée dans les revenus imposables de M. A... C'est d'ailleurs ce qu'a admis la même cour administrative d'appel de Paris, dans une autre formation de jugement, à propos des sommes versées à un mannequin résidant à l'étranger en rémunération de prestations utilisées en France et qui auraient dû faire l'objet de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI (CE 30 juin 2011, Mme S..., n° 09PA04342, C+, à la RJF 12/11 n° 1265).

Nous croyons donc que vous devez accueillir le moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre et annuler l'arrêt attaqué. Vous renverrez l'affaire à la cour. D'une part, M. A... soulève, après cassation, plusieurs moyens nouveaux. D'autre part et surtout, nous vous avons dit que l'administration avait fondé l'imposition litigieuse sur l'article 80 duodecies du CGI ; or dans une décision du 20 septembre dernier, le Conseil constitutionnel a déclaré ses dispositions conformes à la Constitution sous une réserve d'interprétation qui nous paraît renouveler les termes du débat contentieux engagé par M. A... (cf. la décision n° 2013-340 QPC, cons. 6). Il faut laisser les parties en débattre.

¹ Elle ne pouvait qu'infliger à l'ex-employeur de M. A... une amende dont le montant était égal à la retenue à la source omise, en vertu des dispositions combinées des articles 1768 et 1671 A du CGI, applicables aux retenues à la source prévues aux articles 182 A et 182 B du CGI (voir sur cette question CE 3 juin 1987, min. c/ société Musidisc, n° 64210, inédite au Recueil, à la RJF 7/87 n° 762, concl. O. Fouquet aux Petites affiches 1987 n° 81 p. 11). En revanche, depuis la suppression de cette amende à compter du 1^{er} janvier 2006, l'administration a bien le choix : soit mettre à la charge du débiteur la retenue à la source non opérée soit réintégrer les revenus non déclarés dans les bases d'imposition du contribuable (voir CE 23 avril 2008, min. c/ société Les laboratoires Servier, n° 305582, inédite au Recueil, RJF 7/08 n° 841). Et il nous semble que ce « choix des armes » est bien le droit commun en matière de revenus pour lesquels il est prévu cette modalité d'imposition particulière qu'est un prélèvement ou une retenue à la source : voir, pour le prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI, CE 18 juin 1980, société X..., n° 20094, aux tables du Recueil et à la RJF 10/80 n° 791 et CE 3 juillet 2009, société Therabel Lucien Pharma, n° 304305, aux tables du Recueil sur un autre point et à la RJF 11/09 n° 935 ; pour la retenue à la source du 2 de l'article 119 bis du CGI, CE 5 avril 2013, société Vivendi Télécom International, n° 350316, aux tables du Recueil et à la RJF 7/13 n° 727; pour la retenue à la source alors prévue à l'article 1672 du code général des impôts, CE 13 janvier 1971, société X..., n° 77964, au Recueil p. 34 et au Dupont p. 149, concl. Dufour à Dr. fisc. 37/71 comm. 1228.

Par ces motifs nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel et au rejet des conclusions présentées par M. Langer au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.