

N° 401157

M. A...

3ème et 8ème chambres réunies

Séance du 20 juin 2018

Lecture du 5 juillet 2018

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

M. A... était employé par la société Synthélabo Recherche depuis 1976. Il a été licencié le 27 juillet 1999, alors qu'il était âgé de 62 ans, 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, en contrepartie de la renonciation de M. A... à son action, au versement à celui-ci d'une indemnité d'un peu plus de 9 millions de francs – pour donner un ordre de grandeur, indiquons qu'elle représentait environ cinq fois la rémunération brute annuelle de M. A.... Cette indemnité venait s'ajouter à une indemnité de licenciement, d'un montant d'un peu moins de 4 millions de francs, versée sur le fondement de la convention collective applicable – elle représentait, quant à elle, environ deux ans de rémunération brute annuelle. 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 n'a pas remis en cause le caractère non imposable de l'indemnité de licenciement conventionnelle ; en revanche, elle 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 *duodecies* du code général des impôts (CGI). M. A... a porté le litige devant le juge de l'impôt.

Sur pourvoi du ministre du budget, vous avez annulé un premier arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Paris dans ce litige, pour erreur de droit : la cour avait jugé à tort que, dès lors que l'indemnité transactionnelle litigieuse avait été perçue par M. A... après son installation au Royaume-Uni, elle ne pouvait plus faire l'objet que d'une imposition par voie de retenue à la source, et non d'une imposition au titre de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires (CE 3^e et 8^e sous-sections réunies, 4 décembre 2013, Ministre du budget c/ M. A..., n° 354671, inédite au Recueil, RJF 3/2014 n° 243). Saisie sur renvoi, la cour administrative d'appel a cette fois rejeté la requête d'appel de M. A..., en confirmant l'imposition de l'indemnité sur le fondement des articles 79 et 80 *duodecies* du CGI, sans qu'y fassent obstacle les stipulations de la convention fiscale franco-britannique. La cour a statué par un arrêt du 4 mai 2016 contre lequel le contribuable se pourvoit en cassation.

Rappelons que le régime de taxation à l'impôt sur le revenu des indemnités perçues par un salarié à l'occasion de la rupture de son contrat de travail n'était pas défini par la loi

jusqu'à la création de l'article 80 *duodecies* du CGI par la loi de finances pour 2000¹. Avant l'intervention de ce texte, votre jurisprudence distinguait les indemnités ayant pour objet de compenser une perte de revenus, imposables, de celles réparant un préjudice distinct de la perte de rémunération, non imposables (par exemple l'atteinte à la réputation ou la difficulté à retrouver un emploi pour un salarié âgé). Cette ligne de partage, claire dans son principe, donnait lieu à une casuistique subtile.

Les choses ont changé avec l'entrée en vigueur de l'article 80 *duodecies* du CGI. Ses dispositions posent désormais le principe selon lequel toute somme perçue par le salarié à l'occasion de la rupture de son contrat de travail est imposable. Le législateur n'a assorti ce principe d'imposition que de quelques exceptions, limitativement énumérées et qui sont d'interprétation stricte. Dans sa rédaction applicable au présent litige, l'article 80 *duodecies* exonérait notamment, en totalité, les indemnités alors mentionnées à l'article L. 122-14-4 du code du travail. Ce dernier visait trois types d'indemnités susceptibles d'être accordées par le juge en cas de contestation, par le salarié, des conditions de son licenciement. La première sanctionne le non-respect par l'employeur de la procédure légale de licenciement, en présence d'une cause réelle et sérieuse, et ne peut excéder un mois de salaire. La deuxième, qui nous intéresse plus particulièrement dans ce litige, est l'indemnité mise à la charge de l'employeur en cas de licenciement sans cause réelle et sérieuse – l'indemnité pour licenciement abusif –, qui ne peut être inférieure aux salaires des six derniers mois. La troisième est versée en cas d'inobservation de la procédure légale applicable à un licenciement collectif pour motif économique et doit être au moins égale aux salaires des douze derniers mois.

Saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité contestant les dispositions de l'article 80 *duodecies*, le Conseil constitutionnel les a déclarées conformes à la Constitution, à une réserve d'interprétation près : voyez sa décision n° 2013-340 QPC du 20 septembre 2013, point 6. Il a jugé que ces dispositions ne sauraient, sans instituer une différence de traitement dénuée de rapport avec l'objet de la loi, conduire à ce que le bénéfice des exonérations qu'elles prévoient varie selon que l'indemnité a été allouée en vertu d'un jugement, d'une sentence arbitrale ou d'une transaction. Il a précisé qu'en cas de transaction, il appartient à l'administration puis, s'il est saisi, au juge de l'impôt, de rechercher la qualification à donner aux sommes objet de la transaction au regard des différentes catégories d'indemnités mentionnées par l'article 80 *duodecies*. Cette réserve d'interprétation ne ressuscite certes pas votre jurisprudence antérieure, mais elle réintroduit, lorsque l'indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail est convenue dans le cadre d'une transaction, une forte dose de casuistique...

1. La principale question posée par la présente affaire porte sur le régime de preuve applicable à l'opération de qualification impliquée par la réserve d'interprétation découlant de la décision n° 2013-340 QPC.

Devant la cour administrative d'appel, M. A... soutenait, entre autres moyens, que l'indemnité transactionnelle de 9 millions de francs perçue en 1999 lui avait été versée parce que son licenciement était dépourvu de cause réelle et sérieuse, qu'elle devait donc être assimilée à la deuxième des indemnités mentionnées par l'article L. 122-14-4 du code du travail, et dès lors exonérée en application de l'article 80 *duodecies* du CGI. Avant d'examiner les faits de l'espèce, la cour administrative d'appel a jugé, au point 7 de son arrêt, que « les sommes perçues par un salarié en exécution d'une transaction conclue avec son

¹ Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, article 3.

employeur à la suite d'un licenciement ne sont susceptibles d'être regardées comme des indemnités mentionnées à l'article L. 122-14-4 du code du travail, devenu l'article L. 1235-3 du même code, que si le salarié apporte la preuve que ce licenciement est en réalité sans cause réelle et sérieuse, en raison de faits de nature à justifier la rupture du contrat aux torts de l'employeur ».

Cette affirmation de principe sur le régime de preuve applicable est vivement contestée par le premier moyen du pourvoi, tiré d'une erreur de droit. M. A... fait tout d'abord valoir, à son appui, que vous ne pouvez rien déduire de votre décision du 1^{er} avril 2015, rendue dans le litige ayant donné lieu à la QPC précitée (CE 1^{er} avril 2015, M. G..., n° 365253, aux tables du Recueil, RJF 6/2015 n° 487). Sur ce point, nous le suivons : était en cause dans ce précédent une indemnité transactionnelle versée, non à la suite d'un licenciement, mais à la suite d'une prise d'acte par le salarié de la rupture du contrat de travail ; en mettant à la charge du salarié la preuve que cette prise d'acte était assimilable à un licenciement sans cause réelle et sérieuse, vous vous êtes borné à transposer la jurisprudence de la Cour de cassation, qui exige cette même preuve du salarié devant le juge prud'homal.

M. A... ajoute que, dans l'hypothèse du licenciement, qui nous occupe, il est absurde de faire peser sur le salarié la preuve de son caractère abusif alors que, devant le juge prud'homal, c'est un régime de preuve objective qui s'applique, dans lequel, si un doute subsiste, il profite au salarié – voir à ce propos les dispositions de l'ancien article L. 122-14-3 du code du travail², aujourd'hui reprises à l'article L. 1235-1. Cette argumentation, à dire vrai, nous convainc beaucoup moins. S'il y a une absurdité quelque part, c'est certainement dans le fait de porter, devant le juge de l'impôt, une contestation opposant un contribuable et l'administration fiscale sur le point de savoir si le licenciement dont ce contribuable a fait l'objet était justifié ou non par une cause réelle et sérieuse, alors que le contribuable, en sa qualité de salarié licencié, s'est précisément entendu avec son ex-employeur pour ne pas faire trancher cette question par le juge compétent...

Pour dire le fond de notre pensée, nous avouons avoir été tenté, devant la difficulté de l'exercice imposé au juge de l'impôt, par des solutions extrêmes. Soit celle de la cour administrative d'appel, qui peut trouver une justification dans l'idée qu'entre les deux parties au procès fiscal, le contribuable dispose, en principe, de bien davantage d'éléments que l'administration fiscale pour éclairer les circonstances de son licenciement. Soit la solution inverse, défendue par M. A..., qui va jusqu'à soutenir qu'en cas de procédure introduite devant le juge prud'homal par le salarié pour licenciement sans cause réelle et sérieuse, suivie d'un accord transactionnel avec son employeur prévoyant le versement d'une indemnité, cette dernière doit être présumée correspondre à la deuxième catégorie d'indemnités mentionnée par l'article L. 122-14-4 du code du travail – sauf, pour l'administration fiscale qui entendrait remettre en cause les déclarations du contribuable ayant regardé cette indemnité comme exonérée en application de l'article 80 *duodecies* du CGI, à prouver que le litige prud'homal a procédé d'une simulation.

Non sans avoir hésité, nous croyons qu'il faut écarter ces deux solutions extrêmes, pour retenir une solution médiane, c'est-à-dire la mise en œuvre d'un régime de preuve objective. Si nous écartons la première solution, celle de la cour, c'est essentiellement parce

² Selon ces dispositions, « En cas de litige, le juge à qui il appartient d'apprécier la régularité de la procédure suivie et le caractère réel et sérieux des motifs invoqués par l'employeur, forme sa conviction au vu des éléments fournis par les parties et au besoin après toutes mesures d'instruction qu'il estime utiles. (...) / Si un doute subsiste, il profite au salarié ».

qu'il nous paraît sévère de faire peser sur les épaules du contribuable, présumé de bonne foi, une charge de preuve négative – la preuve que son employeur n'avait aucune bonne raison de le licencier. Si nous écartons celle proposée par M. A..., c'est essentiellement parce qu'elle ouvre de trop larges possibilités de faire échapper à l'impôt des sommes qui devraient y être soumises – on imagine aisément, puisqu'il n'y a pas que des contribuables de bonne foi, que l'employeur et le salarié incluent dans l'indemnité transactionnelle, qui serait réputée exonérée, des sommes n'ayant rien à voir avec la réparation d'un licenciement abusif.

Et si nous en venons, quelque peu par défaut, à proposer un régime de preuve objective, trois éléments nous confortent en ce sens. D'abord, c'est un tel régime de preuve que vous mettez en œuvre, en général, lorsqu'est discutée devant le juge de l'impôt l'application d'un régime d'exonération (voir par exemple CE 27 juillet 2005, Société Fauba France, n° 273619 273620, aux tables du Recueil, RJF 11/2005 n° 1173). Ensuite, il semble que c'était bien un tel régime que vous maniez déjà, dans l'ancien état de votre jurisprudence, lorsqu'il revenait au juge de l'impôt de disséquer le contenu d'une transaction pour distinguer, dans l'indemnité prévue au bénéficiaire du salarié, la part compensant des pertes de salaires de celle réparant des préjudices d'une autre nature – ou disons, à tout le moins, que vos décisions ne faisaient nullement apparaître un régime de charge de preuve³. Enfin, et même si la décision n° 2013-340 QPC du 20 septembre 2013 ne dit rien du régime de preuve applicable devant le juge de l'impôt et n'implique rien, en toute rigueur, à cet égard, il nous semble qu'un régime de preuve objective correspond le mieux à l'esprit de la réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel.

Nous vous proposons, en conséquence, d'annuler l'arrêt attaqué, sur le premier moyen soulevé par le pourvoi, tiré d'une erreur de droit sur le régime de preuve applicable.

2. S'agissant d'une seconde cassation dans un même litige, vous devrez régler l'affaire au fond. Les moyens soulevés par M. A... à l'appui de sa requête d'appel étaient fort nombreux. Nous n'évoquerons que deux questions.

2.1. La première, vous vous en doutez, est celle de la qualification de l'indemnité transactionnelle en litige au regard des dispositions de l'article 80 *duodecies* du CGI.

Il résulte de l'instruction que M. A... occupait, lorsqu'il a été licencié, les fonctions de directeur de la division « recherche » du groupe Synthélabo. Il s'est trouvé en désaccord avec son employeur à propos des conséquences à tirer, sur sa position professionnelle, de la fusion intervenue avec le groupe Sanofi : M. A... n'a pas accepté la nomination, au-dessus de lui dans l'organigramme du nouveau groupe, d'un directeur scientifique chargé de superviser les deux divisions « recherche » de la nouvelle entité.

La jurisprudence de la chambre sociale de la Cour de cassation s'attache à concilier la stabilité du contrat de travail et le pouvoir de direction de l'employeur. A cette fin, elle oppose la simple modification des conditions de travail, qui relève de ce pouvoir, et la modification du contrat de travail, qui à l'inverse ne peut être le fait unilatéral de l'employeur. Lorsqu'un salarié se voit imposer une réduction de l'étendue de ses fonctions ou du niveau de ses responsabilités, il y a modification du contrat de travail (voir par exemple Cass. soc. 29 janvier 2014, n° 12-19479, Bull. 2014 V n° 34), même si le salarié conserve sa

³ Voir par exemple CE 6 janvier 1984, Banque de l'Union européenne, n° 32528, inédite au Recueil, RJF 3/1984 n° 287 ; CE 13 mars 2006, M. R..., n° 260609, inédite au Recueil, RJF 6/2006 n° 705 ; CE 27 octobre 2010, M. S..., n° 315056, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 1/2011 n° 67.

rémunération (par exemple Cass. soc. 30 mars 2011, n° 09-71824, diffusé). Mais il résulte d'une position constante de la Cour de cassation que la création d'un échelon intermédiaire entre le salarié et son supérieur hiérarchique ne constitue pas en soi une modification du contrat de travail ; si le salarié conserve ses fonctions, ses responsabilités et sa rémunération, il n'y a là que modification des conditions de travail : voyez Cass. soc. 15 mai 2009, n° 07-44.898, diffusé⁴ ; Cass. soc. 21 mars 2012, n° 10-12.068, Bull. 2012 V n° 100⁵. Tout au plus faudrait-il réserver, peut-être, l'hypothèse très particulière dans laquelle la chaîne hiérarchique à laquelle le salarié est soumis constitue elle-même un élément du contrat de travail⁶.

Au vu de cette jurisprudence de la Cour de cassation, nous n'avons aucun doute pour affirmer, au vu des résultats de l'instruction, et notamment de la description des termes du litige opposant M. A... à son ex-employeur, tels qu'ils résultent de la transaction elle-même, que le licenciement de M. A... n'était pas dépourvu de cause réelle et sérieuse. M. A..., depuis le début, prétend déduire l'existence d'une modification de son contrat de travail du seul fait que son employeur entendait nommer, au-dessus de lui, un responsable chargé de superviser les deux divisions « recherche » du nouveau groupe, le contribuable faisant valoir, à l'appui de sa position, que cette nomination aurait nécessairement conduit à limiter son pouvoir de décision et ses responsabilités. Mais cette déduction mécanique nous paraît précisément exclue par la jurisprudence judiciaire précitée – étant indiqué que M. A... n'a jamais soutenu que la chaîne hiérarchique qui s'imposait à lui devait être regardée comme un élément de son contrat de travail, lequel ne figure d'ailleurs pas au dossier. Dans ces conditions, nous croyons que M. A..., en s'opposant au pouvoir de direction de son employeur, a commis une faute qui justifiait son licenciement.

Si vous nous suivez, donc, vous jugerez qu'il ne résulte pas de l'instruction que le licenciement de M. A... n'aurait pas été justifié par une cause réelle et sérieuse. Et vous en déduirez que l'indemnité transactionnelle en litige ne peut être assimilée à l'indemnité pour licenciement abusif mentionnée par les dispositions alors en vigueur de l'article L. 122-14-4 du code du travail. Elle n'était pas exonérée d'impôt sur le revenu en application de l'article 80 *duodecies* du CGI mais constituait, au contraire, un revenu imposable.

2.2. La seconde question qui mérite votre attention⁷ est celle de l'application des stipulations de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968⁸.

Selon le contribuable, les stipulations de l'article 22 de cette convention, c'est-à-dire sa « clause-balai », réservaient le pouvoir d'imposer l'indemnité transactionnelle en litige à l'Etat dont il était résident – le Royaume-Uni donc. L'administration fiscale soutient, au contraire, que cette indemnité relève de l'article 15 de la convention relatif aux « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » reçus « au titre d'un emploi salarié ». Si tel est le cas, c'est l'Etat où l'emploi a été exercé – donc la France – qui détient le pouvoir d'imposer. La question n'est pas tout à fait évidente, notamment au vu des commentaires actuels sur l'article 15 § 1 de la convention-modèle de l'OCDE, auquel l'article 15 § 1 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 est conforme. Ces commentaires du comité des

⁴ Les motifs de cet arrêt sont particulièrement explicites.

⁵ Voir aussi, dans le même sens, Cass. soc. 10 avril 2002, n° 00-40.697, diffusé ; 6 février 2008 n° 06-45.863, diffusé ; 15 mai 2008 n° 07-41.686, diffusé ; 5 mai 2009 n° 07-44.898, diffusé.

⁶ Voir, pouvant être lu comme donnant un indice en ce sens, Cass. soc. 9 janvier 2008, n° 06-45.102, diffusé.

⁷ C'est d'ailleurs sur elle que porte le second moyen du pourvoi de M. A....

⁸ La convention actuellement en vigueur, conclue le 19 juin 2008, n'est pas applicable *ratione temporis* au litige.

affaires fiscales de l'OCDE laissent entendre que, devant une indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail et dont la qualification est incertaine au regard des stipulations conventionnelles, il faudrait rechercher l'objectif d'indemnisation poursuivi : remplacement d'une rémunération ou d'une indemnité due au titre de la position salariée occupée, en application de la loi, de la convention collective ou du contrat de travail, ou au contraire dommages-intérêts accordés pour d'autres motifs tels qu'un traitement discriminatoire ou une atteinte à la réputation. Les seconds ne relèveraient pas de l'article 15 de la convention-modèle.

Nous croyons, cependant, qu'il est permis de faire l'économie d'une telle recherche en prenant appui, tout à la fois, sur les stipulations de l'article 2 de la convention franco-britannique et sur les dispositions de l'article 80 *duodecies* du CGI. L'article 2 de la convention prévoit que pour l'application de cette convention par un Etat contractant, toute expression qui n'est pas autrement définie a le sens qui lui est attribué par sa législation fiscale, à moins que le contexte exige une interprétation différente – il s'agit, là aussi, d'une stipulation classique dans les conventions fiscales bilatérales⁹, qui fait partie des règles sur lesquelles vous vous appuyez pour interpréter ces conventions¹⁰. Or, d'une part, la convention franco-britannique ne définit pas ce qu'il faut entendre par les termes « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » alors que, d'autre part, l'article 80 *duodecies* du CGI assimile très explicitement toute indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail qu'il n'exonère pas à une « rémunération » – une rémunération, donc, qui trouve sa source dans le contrat de travail rompu, autrement dit dans l'emploi salarié occupé¹¹. L'application de la règle d'interprétation des termes non définis de la convention au vu du droit fiscal interne nous paraît ainsi conduire à considérer que les « rémunérations similaires » à des traitements ou salaires, reçues « au titre d'un emploi salarié », au sens de l'article 15 de la convention franco-britannique, incluent notamment l'ensemble des indemnités versées au salarié à l'occasion de la rupture de son contrat de travail, dès lors qu'elles ne sont pas exonérées en application de l'article 80 *duodecies* du CGI – étant précisé qu'aucun élément de contexte n'impose une interprétation différente¹². Il y aurait là, pour le coup, sur le terrain du droit conventionnel, un effet simplificateur des dispositions de l'article 80 *duodecies*.

Si vous nous suivez, par conséquent, vous jugerez que les stipulations de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 ne font pas obstacle à l'imposition en France de l'indemnité transactionnelle litigieuse.

⁹ L'article 3 § 2 de la convention-modèle de l'OCDE énonce la même règle – encore que de manière plus précise.

¹⁰ Voir notamment CE 27 juillet 2001, SA Golay Buchel France, n° 215124, aux tables du Recueil, RJF 11/2001 n° 1428.

¹¹ La question ici posée est fort différente de celle tranchée, également à propos de l'application des stipulations de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, dans la décision CE 4 octobre 2013, M. C..., n° 351065, aux tables du Recueil, RJF 1/2014 n° 29 : si vous avez jugé qu'une indemnité perçue par un mandataire social en contrepartie de la renonciation à lever des options de souscription d'actions ne pouvait être regardée, alors même qu'elle est traitée par la loi fiscale interne comme un élément de rémunération relevant de la catégorie des traitements et salaires, comme une rémunération reçue « au titre d'un emploi salarié » au sens de l'article 15 de la convention, c'est à défaut de tout exercice par l'intéressé d'un emploi salarié.

¹² Et notamment pas les commentaires sur l'article 15 de la convention-modèle de l'OCDE auxquels nous faisons allusion tout à l'heure, qui sont très nettement postérieurs à la signature de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 (voir CE section, 30 décembre 2003, SA Andritz, n° 233894, au Recueil et à la RJF 3/2004 n° 238 ; voir aussi de manière plus générale, sur cette question, l'étude de Ph. Martin intitulée « L'interprétation des conventions fiscales internationales », in Revue de droit fiscal n° 24, 13 juin 2013, 320).

Les autres moyens que soulevait M. A... dans sa requête d'appel ne sont pas fondés et ne présentent pas de véritable difficulté. Nous croyons qu'il y a lieu de tous les écarter, pour les mêmes motifs que ceux qu'a retenus la cour administrative d'appel.

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'arrêt attaqué ;
2. Dans le cadre du règlement de l'affaire au fond, rejet de la requête d'appel de M. A... ;
3. Rejet des conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.