

N° 408498

M. C...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 22 février 2019

Lecture du 13 mars 2019

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, rapporteur public

M. C... a été recruté comme directeur de la Société d'aménagement et de développement des villes du Val-de-Marne (Saddev 94), une société d'économie mixte, en 1995. En raison d'un différend avec son président, il a été licencié le 25 avril 2008. Un protocole d'accord transactionnel a été conclu entre M. C... et la Saddev 94 le 13 mai 2008. Mettant fin au litige, il portait en outre la durée du préavis de trois à douze mois et prévoyait le versement de plusieurs indemnités : outre les indemnités légales et conventionnelles, d'un montant de 241 127 euros, une indemnité transactionnelle égale à douze mois de salaire brut, soit 157 229 euros, était accordée à M. C....

C'est le régime fiscal de cette dernière indemnité qui est en cause dans le présent litige. A la suite d'un rapport de la chambre régionale des comptes d'Île-de-France sur la gestion de la Saddev 94, communiqué à l'administration fiscale en application de l'article R. 241-24 du code des juridictions financières, celle-ci a remis en cause, dans une proposition de rectification du 21 décembre 2012, l'exonération d'impôt sur le revenu dont M. C... avait revendiqué le bénéfice. Il en est résulté un supplément d'imposition de 61 880 euros en droits au titre de l'année 2009, assorti des intérêts de retard et d'une majoration de 40 % pour manquement délibéré en application de l'article 1729 du code général des impôts.

La réclamation contentieuse de M. C... ayant été rejetée, celui-ci a saisi le tribunal administratif de Paris, qui a rejeté sa demande par un jugement du 5 mars 2015. Par un arrêt du 30 décembre 2016, la cour administrative d'appel de Paris a prononcé la décharge à hauteur de 60 000 euros en base, au motif que cet acompte de l'indemnité transactionnelle avait été versé en 2008 et non en 2009, et rejeté le surplus de la requête. M. C... se pourvoit en cassation contre cet arrêt. Eu égard au dispositif de celui-ci, il doit être regardé comme ne contestant que son article 5.

1. Le premier moyen de cassation est relatif à la procédure d'imposition et ne vous retiendra pas longtemps. M. C... soutient que la cour a dénaturé les pièces du dossier et commis une erreur de droit au regard de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales en jugeant que l'imposition n'était pas fondée sur des renseignements ou des documents qui n'auraient pas été portés à sa connaissance.

Il n'est pas contesté que l'administration fiscale, par un courrier du 12 juin 2013, a transmis à M. C... différents documents qu'elle avait reçus de la chambre régionale des comptes, à savoir l'accord transactionnel, la lettre de licenciement, sa propre lettre contestant les motifs de son

licenciement, le chèque d'un montant de 338 356,10 euros émis le 29 avril 2009 par la Sadev 94 à son bénéficiaire, le courrier adressé le 31 mars 2010 par M. C... à la Sadev 94 afin qu'elle modifie ses déclarations fiscales et sociales et une déclaration rectificative adressée le 4 mai 2010 par la Sadev 94 à l'URSSAF. Devant les juges du fond, le requérant a cependant reproché à l'administration de ne lui avoir pas transmis d'autres éléments contenus dans le rapport d'observations provisoires qu'elle avait reçu de la CRC. Il pointait notamment les passages de celui-ci selon lesquels, d'une part, le courrier de M. C... demandait à la Sadev 94 de modifier ses déclarations fiscales et sociales afin que l'indemnité transactionnelle soit exonérée aurait méconnu les dispositions de l'article 2052 du code civil sur l'autorité de chose jugée des transactions à l'égard des parties, et d'autre part le caractère imposable de cette indemnité en vertu de l'article 80 *duodecies* du CGI, et soulignait que l'administration s'y était référée dans sa proposition de rectification et sa réponse aux observations du contribuable. La cour a jugé que ces circonstances ne suffisaient pas à établir que l'imposition en litige serait assise sur des renseignements ou des documents qui n'auraient pas été portés à la connaissance de M. C....

La cour n'a pas commis d'erreur de droit car vous jugez avec constance que l'administration n'est tenue de communiquer en vertu de l'article L. 76 B que les documents sur lesquels l'administration s'est effectivement fondée pour établir l'imposition (24 septembre 2003, *Sté Paolo Nancéienne*, Tab., n° 237990 : RJF 12/03 n° 1393, concl. G. Bachelier BDCF 12/03 n° 159). L'appréciation des juges du fond sur cette question est souveraine (cf. par exemple 23 avril 2008, *G...*, n° 290466, Inédit). S'agissant de la référence à l'article 2052 du code civil, elle figurait à l'article 7 du protocole transactionnel. Quant à l'appréciation de la CRC sur le caractère imposable de l'indemnité, si l'administration s'y est explicitement référée, il ne s'agissait que d'un élément d'analyse et elle ne fondait bien sûr ni en droit ni en fait l'imposition. Au demeurant, ces deux points figurent dans le rapport d'observations définitives rendu public le 21 janvier 2013 ; l'administration n'était donc en tout état de cause pas tenue de communiquer ce rapport (30 décembre 2015, *Société Lovie Style*, Tab., n° 374816, sur l'absence de méconnaissance de l'article L. 76 B lorsque les renseignements sur lesquels s'est fondée l'administration sont publics). Le moyen de dénaturation doit donc être écarté.

2. M. C... soutient ensuite, par deux moyens énoncés dans son mémoire complémentaire et dans son mémoire en réplique et que vous pourrez examiner conjointement, que la cour a insuffisamment motivé son arrêt, commis une erreur de qualification juridique et une erreur de droit au regard de l'article 80 *duodecies* du code général des impôts en jugeant qu'il ne démontrait pas que l'indemnité transactionnelle devait être regardée comme une indemnité réparant un licenciement survenant pour une cause qui n'était pas réelle ou sérieuse. Ces moyens, qui ont trait au cœur du litige, vous amèneront une nouvelle fois à examiner comment le juge de l'impôt exerce son rôle de juge de la qualification d'une rupture d'un contrat de travail ayant donné lieu à une transaction.

L'article 80 *duodecies* du code général des impôts dispose que toute indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail constitue une rémunération imposable, à l'exception de différentes indemnités prévues par le code du travail, dont l'indemnité prononcée par le juge prud'homal lorsque le licenciement « *survient pour une cause qui n'est pas réelle et sérieuse* », conformément à l'article L. 1235-3 du code du travail. Dans sa décision n° 2013-340 QPC du 20 septembre 2013, le Conseil constitutionnel a énoncé une réserve d'interprétation en jugeant que ces dispositions « *ne sauraient conduire à ce que le bénéfice de l'exonération 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 déduisez que le juge de l'impôt doit déterminer si la rupture des relations de travail est assimilable à un licenciement dépourvu de cause réelle et sérieuse, en se prononçant conformément à la jurisprudence établie du juge du travail et au vu de l'instruction (5 juillet 2018, *M. L...*, Tab., n° 401157). Vous faites application d'un régime de preuve objective (cf. la décision *M. L...* précitée et 30 janvier 2019, *M. G...*, Tab., n° 414136).

La branche d'insuffisance de motivation est tirée de ce qu'il manque un membre de phrase dans l'arrêt notifié à *M. C...*, ce qui le rendrait incompréhensible. Dans son considérant relatif à la qualification du licenciement, la cour relève que le requérant « *se bornait à faire valoir que la (sic) accordé par les juridictions judiciaires en présence d'un licenciement dépourvu de cause réelle et sérieuse, que son préavis a été prolongé et qu'il n'a pas fait l'objet d'aucune sanction ou avertissement* ». Il s'agit cependant d'une simple erreur matérielle, dont le requérant aurait pu demander la rectification à la cour. Ce membre de phrase s'insère dans une motivation très développée et le passage manquant ne suffit donc pas à rendre l'arrêt incompréhensible. Au demeurant, la cour a d'elle-même rectifié cette erreur dans l'arrêt versé sur l'application Ariane Archives, la version complète étant que le requérant se borne à faire valoir que « le montant alloué au titre de l'indemnité transactionnelle équivaldrait à celui accordé par les juridictions judiciaires en présence d'un licenciement dépourvu de cause réelle et sérieuse ».

S'agissant de l'appréciation portée par la cour sur la qualification du licenciement, il vous faudra déterminer votre degré de contrôle. Vous exercez un contrôle de qualification juridique sur la question de savoir si une démission revêt en réalité, en raison des conditions dans lesquelles elle a été donnée, le caractère d'un licenciement (24 janvier 2014, *M. J...*, Tab., n° 352949, BDCF, n° 4/14 (avril 2014), comm. 42). La question est ici légèrement différente puisque la rupture du contrat de travail a bien pris la forme d'un licenciement et il revenait donc seulement aux juges du fond d'examiner s'il reposait sur une cause réelle et sérieuse. Toutefois, la décision *M. J...* engage largement la réponse car la rupture à l'initiative du salarié qui en impute la responsabilité à l'employeur, qualifiée usuellement de « prise d'acte », produit les effets, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, soit d'une démission soit d'un licenciement pour cause réelle et sérieuse. De manière générale, vous contrôlez la qualification juridique donnée aux faits par les juges du fond sur la nature d'une somme versée au contribuable, lorsque celle-ci détermine le régime fiscal qui leur est applicable (par exemple 5 mars 1997, *Société « Compagnie de Saint-Gobain »*, n° 126166, Tab. : RJF 4/97 n° 310, sur la qualification d'indemnité de licenciement ou de préretraite). Nous vous invitons donc à confirmer votre contrôle de qualification juridique quant au caractère réel et sérieux de la cause du licenciement, sur la base des faits tels qu'ils ont été souverainement appréciés par les juges du fond.

Il faut certes relever que la Cour de cassation, lorsqu'elle est saisie du litige relatif à la rupture du contrat de travail, retient une approche plus nuancée, puisque si elle contrôle que les faits retenus par les juges du fond peuvent légalement justifier un licenciement, ce qui la conduit par exemple à censurer un arrêt qui ne reposerait sur des faits objectifs, elle s'en remet à l'appréciation souveraine des juges du fond sur le caractère sérieux en matière de licenciement pour motif personnel (Soc., 21 janvier 1987, Bull. n° 31, p. 7. ; Ph. Wacquet, « Le contrôle de la chambre sociale de la Cour de cassation sur la cause réelle et sérieuse du licenciement » : Dr. soc. 1992, p. 980). Mais si la question posée est identique, les

conséquences dans un litige du travail et un litige d'imposition sont différentes et ceci peut justifier que vous reteniez un degré contrôle cohérent avec votre approche générale dès lors qu'est en cause l'applicabilité d'un régime fiscal.

Plusieurs faisceaux d'arguments sont mobilisés par le pourvoi. En premier lieu, la cour se serait fondée sur des motifs subjectifs, tels que la perte de confiance et la divergence de points de vue entre le président de la Sadev 94 et M. C..., insusceptibles d'être retenus par un juge prud'homal pour caractériser une cause réelle et sérieuse d'un licenciement. La Cour de cassation juge en effet que « *la perte de confiance alléguée par l'employeur ne constitue pas en soi un motif de licenciement* » (Soc. 29 novembre 1990, Bull. n° 597, p. 359). Cependant, la cour n'a pas seulement relevé une perte de confiance envers M. C... mais aussi, selon des constatations qui ne sont pas arguées de dénaturation, que « *son opposition systématique et son refus d'appliquer les consignes de la direction, attitudes qui ont conduit son employeur à lui adjoindre un directeur, a nui au bon fonctionnement des équipes et de l'entreprise, porté atteinte à l'image de la société à l'égard des tiers et mis en péril ses relations avec ses partenaires, en raison des divergences et des désaccords qu'il a ouvertement manifestés, entraînant ainsi une perte de confiance de la société à l'égard de son salarié* ». La Cour de cassation admet bien que les désaccords du salarié avec son employeur, qu'il a affichés publiquement, sont de nature à nuire à la bonne marche de l'entreprise et constituent une cause réelle et sérieuse de licenciement (Soc., 20 juillet 1989, n° 86-45417 et Soc., 4 février 1998, n° 95-42061). Les motifs retenus par la cour à cet égard ne sont donc pas entachés d'erreur de droit.

En deuxième lieu, le pourvoi invoque en lien avec le précédent argument l'article L. 1235-1 du code du travail, en particulier son dernier alinéa. Cet article définit l'office du juge de la contestation du licenciement, à qui il appartient « *d'apprécier la régularité de la procédure suivie et le caractère réel et sérieux des motifs invoqués par l'employeur* » et de former « *sa conviction au vu des éléments fournis par les parties après avoir ordonné, au besoin, toutes les mesures d'instruction qu'il estime utiles* ». L'article L. 1235-1 dispose enfin que « *si un doute subsiste, il profite au salarié* ». Le ministre soutient que cet article ne lie pas le juge de l'impôt, en se fondant sur la circonstance que ces dispositions ne figurent pas au nombre des articles du code du travail énumérés par l'article 80 *duodecies* du CGI¹. Cet argument n'est pas convaincant : cet article définit les indemnités exonérées d'impôt sur le revenu et renvoie donc seulement aux dispositions du code du travail qui prévoient ces indemnités. Pour autant, il résulte de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel et de votre jurisprudence que le juge de l'impôt doit déterminer si la rupture des relations de travail est assimilable à un licenciement dépourvu de cause réelle et sérieuse, en se prononçant conformément à la jurisprudence établie du juge du travail. En d'autres termes, il doit faire le travail qui incombe normalement au juge du travail et appliquer en conséquence de l'ensemble de la législation du licenciement, telle qu'interprétée par la Cour de cassation. Par exemple, il n'est pas douteux qu'en présence d'une transaction faisant suite à un licenciement pour motif économique, vous examineriez le caractère réel et sérieux de ce licenciement au regard de la définition du motif économique donnée par l'article L. 1233-3 du code du travail, alors même que l'article 80 *duodecies* du CGI n'y renvoie pas.

¹ Dans la version applicable au litige. Le texte actuel de l'article 80 *duodecies* renvoie à l'article L. 1235-1 du code du travail, celui-ci prévoyant depuis la loi n° 2013-504 du 14 juin 2013 relative à la sécurisation de l'emploi la possibilité pour l'employeur et le salarié de convenir que l'indemnité sera fixée selon un barème forfaitaire dit « barème de conciliation ».

Cependant, même si ce n'est pas pour les raisons indiquées par le ministre, l'applicabilité de l'article L. 1235-1 à l'office du juge de l'impôt n'a rien d'évident. Il n'est pas relatif aux conditions de fond du licenciement mais à la procédure et à la charge de la preuve devant le juge prud'homal. Le juge de l'impôt statue dans un cadre procédural tout à fait différent, ne serait-ce que parce que l'employeur n'est pas partie au litige. La disposition favorable au salarié, qui se comprend dans un procès où l'employeur est là pour défendre sa cause et qui le sanctionne lorsqu'il n'est pas suffisamment convaincant pour lever le doute, se comprend moins dans un procès dont l'employeur est absent. Il serait en outre atypique en droit fiscal de prévoir un régime de preuve favorable au contribuable lorsqu'il s'agit de déterminer s'il bénéficie d'un régime d'exonération, qui fait exception à la règle générale selon laquelle les indemnités de rupture du contrat de travail sont imposables.

Quoi qu'il en soit, vous n'aurez pas nécessairement à vous prononcer sur cette question de principe car, en l'espèce, les constatations opérées par la cour ne la conduisaient pas à un doute sur la cause réelle et sérieuse. Aux termes même de l'article L. 1235-1, ce n'est que lorsqu'un doute « *subsiste* » à l'issue de l'instruction qu'il profite au salarié.

M. C... revient en troisième lieu sur la prolongation de neuf mois du préavis, qui serait incompatible avec l'existence d'un motif réel et sérieux de licenciement. Il est vrai qu'un préavis de douze mois est inhabituel dans le cas d'un licenciement pour motif personnel et cela n'a pas manqué de retenir l'attention de la chambre régionale des comptes, qui dans son rapport d'observations définitives a estimé que cette prolongation était « *difficile à justifier, dès lors qu'il s'agit d'un licenciement pour cause réelle et sérieuse, fondé sur un désaccord avec le président du conseil d'administration sur la stratégie de la société et la manière de la mettre en œuvre* » et apparaissait « *peu compatible avec les motifs du licenciement* ».

Toutefois, en l'état de la jurisprudence établie de la Cour de cassation, la prolongation de ce préavis par accord entre les parties n'a pas d'incidence sur le caractère réel et sérieux de la cause du licenciement. Ce n'est en effet qu'en l'absence d'accord que le juge judiciaire regarde la poursuite de la relation de travail au-delà du terme du contrat comme la conclusion d'un second contrat de travail (Soc., 15 mai 2012, n° 10-26811). La Cour de cassation juge en outre que « *le bien fondé d'un licenciement s'appréciant à la date de celui-ci* », il ne peut être déduit de la prolongation du préavis l'absence de cause réelle et sérieuse de la rupture (Soc., 7 décembre 2014, n° 13-25.508). Seul un arrêt de la cour d'appel de Paris paraît avoir retenu une approche différente, en jugeant dans le cas d'un licenciement pour motif disciplinaire que la prolongation excessive d'un préavis doit être interprétée comme une renonciation implicite de l'employeur à sa volonté de rompre le contrat de travail, même lorsque les prolongations successives ont été effectuées avec l'accord du salarié (CA Paris, 29 janvier 2015, n°11/08838). Mais en vous fondant sur la « *jurisprudence établie du juge du travail* », pour reprendre les termes de votre décision L..., vous devrez bien sûr faire primer la jurisprudence de la Cour de cassation. En l'espèce, il est constant que la prolongation du préavis était stipulée par le protocole transactionnel et avait donc fait l'objet d'un accord entre M. C... et la Sadev 94.

Le requérant reproche en quatrième lieu à la cour de s'être fondé sur les termes de l'accord transactionnel selon lesquels la société ne renonçait pas au bien-fondé de la rupture du contrat de travail, alors que l'existence même d'une transaction montrerait que le caractère réel et sérieux du motif du licenciement était douteux. Mais la cour n'a fait que citer les termes de

l'accord, qui mentionnait la position de la Sadev 94, sans donner à cette mention une portée déterminante puisqu'elle s'est prononcée au vu de l'ensemble de l'instruction.

Enfin, M. C... se prévaut comme il l'a fait devant la cour du montant de l'indemnité transactionnelle, correspondant à un mois de salaire par année d'ancienneté, montant qui serait en ligne avec les décisions judiciaires sanctionnant les licenciements pour absence de cause réelle et sérieuse et qui démontrerait donc une reconnaissance par la Sadev 94 de la faiblesse de sa position. Cependant, le montant d'une indemnité transactionnelle résulte d'une négociation entre les parties, dans laquelle entrent nombre d'éléments contingents et on voit mal comment le juge de l'impôt pourrait en tirer des conclusions sur la qualification juridique de la rupture, en tout cas dans l'état du droit applicable au présent litige où il n'existait pas de barème des indemnités prud'homales.

3. Le dernier moyen est relatif à la majoration de 40 % pour manquement délibéré, M. C... soutenant que la cour a commis une erreur de droit au regard de l'article 1729 du code général des impôts en jugeant que l'administration justifiait de ce caractère délibéré.

Il est vrai qu'en règle générale, il ne paraît pas évident d'établir le caractère délibéré du manquement commis par un contribuable en revendiquant l'exonération d'une indemnité transactionnelle, puisque cela suppose d'affirmer qu'il avait conscience du caractère réel et sérieux du motif de son licenciement. Ce n'est pas l'état d'esprit le plus fréquent d'un salarié licencié pour motif personnel, qui peut en outre estimer légitimement que la signature par son ancien employeur d'une transaction vaut admission au moins partielle par celui-ci de ses torts.

Toutefois, en l'espèce, le moyen d'erreur de droit est mal dirigé. Il est tiré uniquement de ce que la cour a relevé que M. C... avait corrigé le montant mentionné par son employeur sur la déclaration de revenus préremplie. La cour aurait commis une erreur de droit si elle ne s'était fondée que sur cet élément, mais elle a également pris en compte les autres motifs retenus par l'administration, à savoir les termes de la lettre de licenciement et de la transaction. La cour pouvait légalement tenir compte de la circonstance que M. C... avait modifié la déclaration préremplie, qui sans démontrer le caractère délibéré du manquement attestait en tout cas qu'il ne relevait pas d'un simple oubli.

PCMNC au rejet du pourvoi