

N° 427536

MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS

c/ M. et Mme C...

10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 14 décembre 2020

Lecture du 22 décembre 2020

## CONCLUSIONS

### M. Laurent Domingo, rapporteur public

Afin de favoriser l'attractivité du territoire national en matière d'emplois qualifiés, le législateur fiscal a institué, par l'article 23 de la loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 de finances rectificative pour 2003, le régime dit des « impatriés », alors codifié à l'article 81 B du code général des impôts. A l'origine, ce dispositif ne visait que les salariés ou les dirigeants de sociétés soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires « appelés par une entreprise établie dans un autre Etat à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée ». Par cette disposition, le législateur visait clairement les salariés ou dirigeants employés en France dans le cadre d'une mobilité internationale intra-groupe, essentiellement au titre d'un détachement.

Compte tenu toutefois de la rédaction assez souple et peu contraignante de l'article 81 B, qui notamment n'exige pas un retour du salarié ou du dirigeant dans son entreprise d'origine, l'administration fiscale a envisagé assez largement les impatriés ainsi visés, puisque, indique-t-elle dans ses commentaires, l'article 81 B s'adressait aux « personnes préalablement employées par une entreprise établie hors de France et appelées à exercer une activité dans une entreprise établie en France qui possède des liens avec l'entreprise d'origine, que ces liens soient de nature capitalistique, juridique, commerciale, etc. » (l'instruction 5-F-13-09 du 30 juillet 2009, § 11 ; BOI-RSA-GE0-40-10-10 du 12 septembre 2012, § 40).

Ces salariés ou dirigeants, s'ils n'avaient pas été fiscalement domiciliés en France au cours des dix années antérieures (ramenées à cinq ans par l'article 54 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005), n'étaient notamment pas soumis à l'impôt à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation, c'est-à-dire en pratique leur prime d'impatriation, et ce jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions.

Ce dispositif a été renforcé par l'article 121 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, codifié à l'article 81 C du code général des impôts, puis transféré à son article 155 B en 2009 (décret n° 2009-389 du 7 avril 2009). En particulier, à partir du 1er janvier 2008, il a été étendu aux « salariés et personnes autres que ceux appelés par une entreprise établie dans un autre Etat », c'est-à-dire à des personnes recrutées

*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.*

directement à l'étranger par l'entreprise établie en France<sup>1</sup> et non plus seulement entre entreprises liées.

Il existait ainsi deux catégories d'impatriés, c'est-à-dire de salariés ou dirigeants appelés à occuper un emploi dans une entreprise établie en France : 1°) ceux impatriés par l'intermédiaire d'une entreprise établie à l'étranger, 2°) ceux impatriés directement par l'entreprise établie en France<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Pour une QPC non-renvoyée sur cette condition, v. 8/3, 20 mai 2015, M. et Mme I..., n° 388480, inédite.

<sup>2</sup> Ce régime a également été étendu, sous conditions et sur agrément, à des personnes non salariées établissent leur domicile fiscal en France.

*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.*

Il résultait alors de cet article 81 C devenu 155 B du CGI, et en dépit d'une syntaxe trompeuse :

- que les impatriés de la première catégorie bénéficiaient d'une exonération de leur prime d'impatriation pendant une durée de 5 ans, portée à 8 ans en 2017 (article 71 de la loi de finances pour 2018, n° 2017-118 du 30 décembre 2017) ;
- tandis que les impatriés de la seconde catégorie pouvaient bénéficier, pendant la même durée, de cette exonération ou, sur option, d'une exonération forfaitaire de 30 % de leur rémunération<sup>3</sup>. Cette différence de traitement, via l'option pour l'exonération forfaitaire, était justifiée par le motif tiré de ce que l'impatrié recruté directement à l'étranger ne pourrait pas toujours justifier d'une rémunération de base permettant, par différentiel, de déterminer le montant d'une prime d'impatriation.

Cette différence a aujourd'hui disparu, par l'effet de l'article 6 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, qui a entendu, c'est bien l'intention du législateur<sup>4</sup>, ouvrir également l'option pour l'exonération forfaitaire aux impatriés de la première catégorie, à raison des rémunérations dues à compter du 1er janvier 2019 et perçues par des personnes dont la prise de fonction en France intervient à compter du 16 novembre 2018.

M. Patrick C..., installé pendant plus de 20 ans au Royaume-Uni où il était salarié de la banque HSBC Royaume-Uni, a estimé qu'en rejoignant, le 1er mars 2010, HSBC France pour y occuper un poste de « Vice Chairman of global banking », il n'effectuait pas une mobilité intra-groupe au sein d'HSBC, mais qu'il avait été recruté directement à l'étranger par la Banque installée en France, si bien qu'il n'était pas limité à une exonération au réel de sa prime d'impatriation, mais qu'il pouvait opter, ce qu'il a fait, pour l'exonération forfaitaire de ses revenus. L'administration ne l'a pas entendu ainsi et a réintégré, au titre des années 2011 et 2012, l'exonération de 30 % dans les revenus imposables de M. et Mme C..., sans admettre, au moins dans un premier temps, une prime d'impatriation exonérée pour son montant réel, soit une rectification de l'ordre de 350 000 euros en droits au titre de l'impôt sur le revenu de ces deux années.

En cours d'instance devant le tribunal administratif de Paris, l'administration fiscale a admis l'exonération d'une fraction de la rémunération de M. C... regardée comme une prime d'impatriation, mais elle a maintenu sa position pour le surplus, que le tribunal a confirmée par un jugement du 26 octobre 2017. En appel, la cour administrative d'appel de Paris a en revanche considéré, par l'arrêt attaqué du 5 décembre 2018, que M. C... devait être regardé comme ayant été recruté directement par une entreprise établie en France, si bien qu'il avait pu régulièrement opté pour l'exonération forfaitaire. La cour a donc prononcé la décharge des suppléments d'imposition à l'impôt sur le revenu.

---

<sup>3</sup> Les revenus du capital et de la propriété intellectuelle ou industrielle de source étrangère perçus par les impatriés, quel que soit leur mode de recrutement, bénéficient par ailleurs, pendant la même durée, d'une exonération à hauteur de 50 % (sur cette exonération v. 8/3, 21 octobre 2020, M. et Mme Wargny, n° 442799, aux tables, conclusions R. Victor).

<sup>4</sup> V. l'exposé des motifs de l'amendement du gouvernement qui en est à l'origine.

<sup>5</sup> Formellement, le législateur a toutefois supprimé de l'article 155 B du CGI la catégorie des « salariés et personnes autres que ceux appelés par une entreprise établie dans un autre Etat », ce qui revient à les exclure du régime de l'impatriation...

*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.*

Les moyens d'insuffisance de motivation, d'erreur de droit et d'erreur de qualification juridique des faits que soulève le ministre de l'action et des comptes publics dans son pourvoi posent la question de la distinction, qui n'a plus qu'une portée historique maintenant, entre le recrutement par l'intermédiaire d'une entreprise installée à l'étranger, et plus particulièrement dans le cadre d'une mobilité internationale intra-groupe, et le recrutement direct à l'étranger, au sens de l'article 155 B du CGI.

Au titre de l'erreur de droit qu'aurait commise la cour, le ministre soutient qu'un salarié relève de la mobilité intragroupe dès lors qu'il change d'emploi entre deux entités d'un même groupe. Il estime donc que si M. C... a changé de lieu de résidence, d'entreprise, de fonctions, de contrat de travail et de régime de sécurité sociale, ce changement s'est opéré entre deux filiales du Groupe HSBC et sur ce seul constat, la cour devait conclure qu'au sens des dispositions de l'article 155 B du CGI, la situation de M. C... relevait d'une mobilité intra-groupe.

Ce critère défendu par le ministre, s'il présente assurément l'avantage de la simplicité, nous apparaît toutefois trop radical pour, avec certitude, permettre de qualifier toutes les situations qu'il vise comme constituant effectivement des mobilités intra-groupes.

La plupart du temps il sera probablement exact qu'un salarié occupant successivement des emplois dans des entités du groupe installées à l'étranger et en France accomplit une mobilité au sens de l'article 155 B, mais il n'y a rien d'automatique, car on ne peut exclure l'hypothèse où un salarié, de son propre choix, quitte une société d'un groupe pour en rejoindre une autre appartenant également à ce que groupe, sans qu'il y ait mobilité. Le critère purement factuel proposé par le ministre nous semble donc devoir être écarté.

A l'inverse, on se saurait retenir, pour l'application de l'article 155 B, une conception trop formelle et juridique des situations d'emploi en France par l'intermédiaire d'entreprises établies à l'étranger. Le code du travail, dans le cadre de la transposition de la directive 96/71/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 décembre 1996 concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services, envisage différentes hypothèses de détachement temporaire d'un salarié par une entreprise non établie en France : la prestation de services transnationale (1° de l'article L. 1262-1), la mobilité internationale entre entreprises d'un même groupe (2°), la prestation pour compte propre (3°), ou encore, à l'article suivant, le détachement d'un salarié d'une entreprise de travail temporaire (L. 1262-2).

Ces différentes hypothèses de « détachement » au sens du code du travail peuvent assurément, si les autres conditions sont remplies, ouvrir droit à l'exonération accordée aux impatriés. Mais l'article 155 B du CGI ne recouvre pas ces seuls détachements prévus par le code du travail. Il a aussi vocation à s'appliquer à des situations plus larges et plus nombreuses.

C'est la raison pour laquelle il convient, à notre sens, de s'en tenir à cette idée exprimée par l'article 155 B selon laquelle l'impatrié de la première catégorie est celui qui a été appelé de l'étranger, par l'intermédiaire de l'entreprise établie à l'étranger, à occuper un emploi dans

*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.*

une entreprise établie en France. Il faut donc rechercher l'intention des parties, et de l'ensemble des parties concernées, à savoir : le salarié, l'entreprise de départ et l'entreprise d'arrivée. Il faut rechercher l'existence d'une volonté commune d'envoyer le salarié occuper un emploi dans l'entreprise établie en France. Pour ce faire, soit une ou des conventions entre les parties permettent d'établir cette volonté, soit il y a lieu de recourir à la méthode du faisceau d'indices.

Sur ce point, si l'arrêt attaqué est suffisamment motivé dès lors qu'il énonce les critères qu'il a retenus et ceux qu'il a écartés pour parvenir à la conclusion critiquée par le ministre, il nous semble en revanche qu'il a commis en l'espèce l'erreur de qualification juridique des faits soulevée par le pourvoi.

En premier lieu, la cour a retenu, en positif, l'interruption totale des liens entre M. C... et HSBC Royaume-Uni et la conclusion d'un contrat à durée indéterminée avec HSBC France, impliquant une installation en France pour une telle durée sans retour auprès de son employeur précédent.

Toutefois, le fait que M. C... ne soit plus lié par contrat à HSBC Royaume-Uni mais dorénavant à HSBC France ne nous paraît pas être décisif pour exclure la mobilité entre entités d'un groupe international. D'une part, l'impatriation par la mobilité telle que prévue à l'article 155 B n'exige pas un retour dans l'entreprise d'origine, si bien que l'on peut envisager une telle mobilité qui conduirait à quitter définitivement, ou du moins libre de tout engagement, son entreprise de départ, pour s'engager dans l'entreprise d'accueil appartenant au même groupe. D'autre part, si dans le cadre d'une mobilité intragroupe interne, il peut y avoir transfert du contrat de travail (Ch. soc. 8 juin 2016 n° 15-17.555), ce n'est techniquement pas possible à partir d'un contrat de droit étranger. M. C... ne pouvait poursuivre l'exécution de son contrat de droit anglais en le transformant purement et simplement en contrat de droit français. Qu'il y ait donc un nouveau contrat conclu avec HSBC France n'est pas incompatible avec une situation de mobilité internationale au sens de l'article 155 B.

Ajoutons que l'indication faite par la cour selon laquelle ce contrat de travail de droit français est un contrat à durée indéterminée ne nous paraît pas plus incompatible avec l'existence d'une mobilité internationale envisagée à l'article 155 B. Certes, l'article 155 B, comme avant lui les articles 81 B et 81 C, fait référence à « une période limitée » pour que le régime de l'impatriation fonctionne, que ce soit au titre d'une mobilité ou d'un recrutement direct. Toutefois, la durée du bénéfice des exonérations prévues par cet article, qui était de 5 ans et qui est maintenant de 8 ans, est supérieure à la durée de principe du contrat à durée déterminée. On comprend dès lors assez mal comment ce régime pourrait fonctionner de manière cohérente s'il ne s'appliquait qu'à des CDD et non des CDI<sup>6</sup>. Au demeurant, la doctrine fiscale prévoit explicitement que peuvent bénéficier du régime spécial d'imposition prévu à l'article 155 B du CGI, les salariés et dirigeants appelés à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une durée déterminée ou indéterminée (BOI-RSA-GE0-

---

<sup>6</sup> Sur ce sujet v. CAA Versailles 21 novembre 2017 n° 16VE01414, RJF 8-9/18 n° 851.

40-10-10 du 12 septembre 2012, § 10)<sup>7</sup>. Si « période limitée » il y a, elle ne vise, toujours selon la doctrine, que la durée du bénéfice de ce régime.

La cour se réfère à cette doctrine fiscale pour justifier que le régime de l'impatriation s'applique à M. C..., avant de déterminer au point suivant de son arrêt lequel des régimes d'impatriation alors en vigueur s'applique dans son cas. Mais la cour ne s'est pas pour autant prononcée sur un moyen articulé à partir de l'article L. 80 A du LPF et n'a pas donc pas commis l'erreur de droit soulevée par le ministre sur le terrain de cet article.

En second lieu, la cour a en revanche exclu, comme étant sans incidence, les circonstances, d'une part, que M. C..., dans un courrier adressé à l'administration fiscale, ait lui-même indiqué qu'il effectuait une mobilité intragroupe et, d'autre part, tirée de ce que son contrat de travail avec la société HSBC France prévoyait la reprise de l'ancienneté dont il bénéficiait dans le cadre de son activité précédente.

Mais nous y voyons au contraire des indices forts au soutien de la qualification d'une mobilité intra-groupe. Dans le courrier du 26 mai 2014, en réponse à une demande de renseignements du service des impôts, M. C... explique : « Pendant plus de 20 ans, j'ai résidé avec ma famille au Royaume-Uni, où j'étais salarié au sein du Groupe HSBC. En 2010, HSBC a souhaité, dans le cadre d'une mobilité intragroupe, et pour faire face à un besoin non rempli sur le marché français, m'envoyer dans la direction « Global Banking & Markets » de la filiale française du Groupe ». Ce courrier révèle très explicitement l'intention des parties, et il ne ressort pas des pièces du dossier soumis aux juges du fond d'autres éléments qui viendraient démentir les explications que comporte ce courrier.

Quant au contrat de travail de M. C..., signé le 26 février 2010, son article 4 stipule : « compte tenu de votre précédente période d'activité dans le Groupe, ce contrat n'est pas soumis à une période d'essai. Votre ancienneté sera intégralement reprise depuis le 9 janvier 1984 ». Certes, les parties au contrat, même sans être dans un même groupe, peuvent légalement convenir de telles clauses. Mais, en l'espèce, on peut également y voir des indices confirmant que M. C... a été appelée par son entreprise établie à l'étranger pour occuper un emploi en France au sein du même groupe.

Nous vous proposons donc de retenir l'EQJ soulevée et en conséquence de casser l'arrêt de la cour.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt de la cour, au renvoi de l'affaire devant la cour et au rejet des conclusions présentées par M. C... au titre des frais exposés.

---

<sup>7</sup> V. CAA Paris 5 décembre 2018 n° 17PA03909, RJF 6/19 n° 541.