N° 430230 – M. et Mme V...

9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 18 décembre 2020
Lecture du 31 décembre 2020

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

Cette affaire vous amènera à vous pencher sur le sort fiscal des rémunérations versées aux étudiants à l'occasion de stages.

M. et Mme V... ont fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur les années 2011 à 2013, à l'issue duquel l'administration a constaté qu'ils avaient omis de déclarer les revenus perçus par leurs trois enfants à l'occasion des stages effectués par ces derniers dans le cadre de leurs études. Ils ont contesté en vain les impositions résultant de ce chef de rectification devant le tribunal administratif de Caen, puis devant la cour administrative d'appel de Nantes, dont l'arrêt[1] fait l'objet du présent pourvoi.

Depuis 2014, les gratifications versées à l'occasion de stages sont exonérées de l'impôt sur le revenu, dans la limite du salaire minimum de croissance, en application des dispositions de l'article 81 bis du CGI[2]. Avant cette date, la doctrine administrative admettait déjà l'exonération de telles gratifications, sous des conditions plus strictes toutefois : elle était réservée aux stages obligatoires faisant partie intégrante du programme de l'école ou des études et dont la durée ne n'excédait pas trois mois[3].

Le tribunal a jugé que M. et Mme V... n'entraient pas dans les prévisions de cette doctrine, la durée des stages effectués par leurs enfants excédant trois mois. Les requérants n'ont pas contesté ces motifs du jugement en appel. Devant la cour, ils se sont uniquement prévalus de l'exonération prévue par les dispositions du 36° de l'article 81 du CGI. Celles-ci disposent que sont affranchis de l'impôt sur le revenu, sur option des bénéficiaires, « *les salaires versés aux personnes âgées de vingt-cinq ans au plus au 1er janvier de l'année d'imposition, à l'exception des agents publics percevant une rémunération dans le cadre de leur formation, en rémunération d'activités exercées pendant leurs études, secondaires ou supérieures, ou*

[1] L'arrêt a été publié à la RJF 6/19 n° 540.
[2] Issu de l'article 7 de la loi n° 2014-788 du 10 juillet 2014. Cette exonération s'applique également aux salaires versés aux apprentis. Elle est applicable aux gratifications versées à compter du 12 juillet 2014, quelle que soit la date de la signature de la convention de stage (CE, 10 février 2016, M. E... et autres, n° 394708 394729 394910, aux tables et à la RJF n° 431).
[3] BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10.

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.

exercées durant leurs congés scolaires ou universitaires, dans la limite de trois fois le montant mensuel du salaire minimum de croissance ».

La cour a jugé que les rémunérations perçues par les enfants V... n'entraient pas dans le champ d'application de cette exonération, au motif que celle-ci portait seulement sur les salaires perçus par les étudiants qui travaillent pour financer leurs études, dans des postes sans lien avec des stages prévus par le cursus de celles-ci. Relevons que la solution retenue par la cour de Nantes rejoint, notamment, celle de la cour de Lyon[4].

Nous vous proposons de faire droit à l'un des moyens du pourvoi, tiré de ce que la cour a retenu une interprétation inexacte de la loi fiscale.

Le 36° de l'article 81 du CGI prévoit que l'exonération s'applique aux rémunérations ayant le caractère de salaires, d'une part, et qui sont versées pendant les études ou les congés scolaires ou universitaires, d'autre part. En revanche, aucune condition liée à la finalité de l'emploi exercé et à son lien avec le cursus universitaire ou scolaire ne transparaît dans la lettre du texte.

Certes, comme le révèlent les travaux préparatoires de la loi de finances pour 2005[5] dont elle est issue, cette exonération a été conçue par le législateur dans le but de favoriser l'ouverture des jeunes sur le monde du travail. Elle visait, à l'origine, les seuls salaires perçus en rémunération d'activités exercées à l'occasion des congés scolaires ou universitaires[6]. Elle a ensuite été étendue aux rémunérations perçues en dehors des périodes de vacances par la loi « Tepa » du 21 août 2007 afin d'améliorer la situation des étudiants travaillant parallèlement à leurs études[7]. Toutefois, si l'intention du législateur était de favoriser les étudiants contraints d'exercer une activité professionnelle, il n'a introduit dans la loi aucune distinction entre les emplois destinés ou non à financer les dépenses engendrées par la poursuite des études. Cela s'explique d'ailleurs aisément, tant il paraît complexe d'identifier des critères permettant d'effectuer une telle distinction. La lettre de la loi étant claire, il n'est nul besoin, en l'espèce, de solliciter la volonté du législateur pour l'interpréter.

Faut-il pour autant suivre le pourvoi et considérer que tous les revenus perçus par un étudiant, et notamment les gratifications versées à l'occasion d'un stage, constituent des « salaires » susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue par le 36° de l'article 81 du CGI ? Nous ne le pensons pas.

Les modalités de recours à des stagiaires ont fait l'objet d'un premier encadrement par la loi du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances[8]. Cette loi a précisé que les stages en entreprise devaient faire l'objet d'une convention entre le stagiaire, l'entreprise d'accueil et

[4] Arrêt 16LY00405 du 30 mars 2017, RJF 7/17 n° 685. V. aussi, TA de Caen, 14 février 2012, n° 1002373, RJF 10/12, n° 915.
[5] Article 89 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004.
[6] Exposé des motifs.
[7] Exposé des motifs ; rapport de l'Assemblée nationale n° 62 enregistré le 5 juillet 2007.
[8] Article 9 de la loi n° 2006-396.

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.

l'établissement d'enseignement, selon des modalités déterminées par décret. Elle a également imposé le versement d'une gratification lorsque la durée du stage excède trois mois consécutifs, en précisant que cette gratification n'avait pas le caractère d'un salaire au sens de l'article L. 140-2 du code du travail (devenu l'article L. 3221-3 du code du travail). Ces règles, complétées à plusieurs reprises par le législateur[9], ont été codifiées en 2011 aux articles L. 612-8 et L. 612-11 du code de l'éducation (depuis transférées aux articles L. 124-1 et L. 124-6 de ce code)[10].

Rien ne justifie que vous reteniez, pour l'application des dispositions du 36° de l'article 81 du CGI, une définition des salaires différente de celle du code du travail. S'il en était besoin, relevons qu'il ressort des travaux préparatoires de la loi Tepa que le législateur a expressément distingué l'exonération prévue par le 36° de l'article 81 de celle qui était alors instituée par la seule doctrine administrative au profit des indemnités perçues par les étudiants au cours des stages faisant partie du programme de leurs études[11] et qui a, depuis 2014, été inscrite dans la loi fiscale à l'article 81 *bis* du CGI, les deux exonérations étant, dans son esprit, cumulables.

Nous vous proposons donc de juger que l'exonération d'impôt sur le revenu prévue par le 36° de l'article 81 du code général des impôts est réservée aux rémunérations perçues par les étudiants à raison d'une emploi salarié, ce qui exclut les gratifications versées à l'occasion de stages. Vous annulerez l'arrêt attaqué pour erreur de droit, la cour ayant subordonné le bénéfice de l'exonération à des conditions non prévues par la loi. Et vous pourrez régler l'affaire au fond, la solution découlant naturellement de la règle que vous aurez énoncée.

Il ressort en effet des pièces du dossier de première instance, et notamment des conventions de stage produites par M. et Mme V..., que les revenus perçus par leurs enfants au cours des années en litige constituent des gratifications versées à raison de stages effectués par ceux-ci dans le cadre de leurs études supérieures et ne revêtent donc pas la nature de salaires susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue par le 36° de l'article 81 du CGI. Par suite, les requérants ne sont pas fondés à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Caen a rejeté leur demande tendant à la décharge des impositions supplémentaires auxquelles ils ont été assujettis à raison de ces rémunérations.

PCMNC à l'annulation de l'article 2 de l'arrêt attaqué, au rejet du surplus des conclusions de la requête d'appel et du pourvoi en cassation.

---

[9] Article 30 de la loi n° 2009-1437 ; loi n° 2011-893 ; article 26 de la loi n° 2013-660.
[10] Ce transfert résulte de la loi n° 2014-788 du 10 juillet 2014, également à l'origine de l'exonération spécifique des gratifications versées aux stagiaires à l'article 80 *bis* du CGI.
[11] Rapport de l'Assemblée nationale n° 62 enregistré le 5 juillet 2007, p. 116.

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.

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.