

N° 456486 – M. T... (QPC)

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 10 novembre 2021

Lecture du 6 décembre 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, Rapporteuse publique

L'instauration du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu à compter du 1^{er} janvier 2019 s'est accompagnée d'un mécanisme *ad hoc* afin d'éviter, sous certaines conditions, que les contribuables ne supportent à la fois, au cours de l'année de transition, la charge de l'impôt sur leurs revenus de l'année 2018 et sur ceux de l'année 2019. Ce dispositif, dénommé « crédit d'impôt de modernisation du recouvrement » (CIMR) et plus connu sous l'appellation d'« année blanche », a consisté à effacer l'impôt afférent aux revenus courants perçus ou réalisés en 2018 inclus dans le champ de la réforme.

En réalité, 2018 n'a pas été une année totalement blanche, les revenus exceptionnels ayant été exclus du champ du crédit d'impôt¹. En effet, comme le soulignent les travaux parlementaires, le risque de paiement excessif, voire confiscatoire, pouvant résulter d'une double contribution aux charges publiques à raison des revenus de même nature recueillis d'une année sur l'autre, n'existait pas pour les revenus exceptionnels, qui confèrent au contribuable un surcroît de capacité contributive par rapport à ses revenus habituels. En outre, le législateur a cherché à prévenir des comportements d'optimisation fiscale susceptibles de compromettre le niveau des recettes de l'Etat, puisque les contribuables auraient eu intérêt, en l'absence d'encadrement spécifique, à concentrer, dans la mesure du possible, la perception effective de leurs revenus lors de l'année blanche ou à différer leurs charges sur l'année suivante².

Pour tenir compte des différences de mode de formation des revenus imposables de chaque catégorie de revenus (traitements et salaires, revenus fonciers, bénéfiques des travailleurs indépendants, rémunérations des dirigeants), le législateur a choisi de définir, pour chacune d'entre elles, les revenus ouvrant droit au crédit d'impôt.

S'agissant des revenus imposés dans la catégorie de traitements et salaires, il a énuméré, au C du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017, les revenus exceptionnels exclus du champ du crédit d'impôt. Ces dispositions s'inspirent de la notion de revenus exceptionnels présente à l'article 163-0 A du CGI, qui prévoit un mécanisme d'imposition « au quotient » permettant d'atténuer les effets de la progressivité du barème de l'impôt pour les revenus qui,

¹ Article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016. La mise en œuvre de la réforme, initialement prévue en 2018, a été décalée d'un an par l'ordonnance n° 2017-1390 du 22 septembre 2017.

² V. Rapport du gouvernement au Parlement sur l'article 38 du projet de loi de finances pour 2017. Rapport n° 4125 fait par Mme V. Rabault au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 2017.

par leur nature, ne sont pas susceptibles d'être recueillis annuellement et dont le montant dépasse la moyenne des revenus du contribuable des trois dernières années. Mais alors que le champ d'application de l'article 163-0 A est laissé à l'appréciation de l'administration fiscale, sous le contrôle du juge de l'impôt, le législateur a choisi, dans un objectif affiché de sécurité juridique, de dresser la liste exhaustive des revenus exceptionnels restant soumis à l'imposition au titre de « l'année blanche ». Par ailleurs, on le verra, les champs d'application des deux dispositifs ne coïncident pas complètement, dans la mesure où certains revenus ont été maintenus dans le champ du crédit d'impôt, non pas tant à raison de leur nature exceptionnelle, qu'à raison d'objectifs d'intérêt général poursuivis par ailleurs.

Le législateur a défini 15 types de revenus salariaux exceptionnels exclus du bénéfice du crédit d'impôt, parmi lesquels figurent les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail – ce qui est logique, s'agissant de revenus qui ne sont, en principe, pas appelés à se renouveler d'une année sur l'autre. Mais, exception dans l'exception, la loi réintègre dans le champ du crédit d'impôt quatre indemnités, à savoir les indemnités compensatrices de congé, les indemnités compensatrices de préavis, les indemnités de fin de contrat de travail à durée déterminée et les indemnités de fin de mission.

Ne figurent pas, parmi les indemnités bénéficiant de ce traitement de faveur, les indemnités de non-concurrence perçues par certains salariés à l'occasion de la rupture de leur contrat de travail, l'amendement déposé en ce sens par le député M. Le Fur au cours de la deuxième lecture du projet de loi à l'Assemblée nationale ayant été rejeté³.

C'est cette exclusion qui a suscité le présent litige.

A l'occasion de son licenciement par la société Vivarte, dont il était salarié, M. T... a bénéficié, en vertu d'une transaction conclue en décembre 2016, d'une indemnité de non-concurrence ayant donné lieu à des versements mensuels au cours de la période du 1^{er} janvier au 31 août 2018. Il a contesté, en vain, l'exclusion de ces sommes du CIMR. Le tribunal administratif de Grenoble a décidé de vous transmettre la QPC soulevée à l'appui de son recours, qui est tirée de la contrariété des dispositions du 1^o du C de l'article 60 de la loi de finances pour 2017 avec les articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789.

Les dispositions critiquées sont applicables au litige et n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution. Le Conseil constitutionnel s'est en effet uniquement prononcé, dans le cadre du contrôle *a priori* de la loi de finances pour 2017, sur les dispositions du 2 du F du II de son article 60, relatives aux modalités de prise en compte des revenus des dirigeants de société et des membres de leur famille pendant l'année de transition (décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, point 64, RJF 3/17, n° 251). Quant à vous, vous avez refusé de transmettre une QPC dirigée contre sur les dispositions du E du II de l'article 60 relatives aux modalités d'imposition propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires agricoles et aux bénéficiaires non commerciaux (5 mars 2020, Mme D-W..., n° 436723, RJF 5/20 n° 477, concl. E. Bokdam- Tognetti C 477).

La question n'étant pas nouvelle, vous devrez vous prononcer quant à son caractère sérieux.

³ Amendement II-744.

Le requérant soutient que l'indemnité de non-concurrence s'apparente à un revenu salarial, qui s'analyse, en tant qu'il vise à compenser un niveau de revenu inférieur à la rémunération à laquelle le salarié concerné pourrait prétendre, comme un revenu non exceptionnel, au même titre que le salaire perçu en exécution d'un contrat de travail ou que des indemnités de fin de contrat de travail à durée déterminée. Il ajoute que le contribuable qui bénéficie d'une telle indemnité n'est pas en mesure de mettre en place une stratégie d'optimisation fiscale.

Il est vrai que le risque d'optimisation n'existe pas (ou peu) lorsque le départ de l'entreprise est le fait de l'employeur, même si l'on peut imaginer, dans le cas d'une rupture volontaire ou négociée, que certains salariés auraient pu choisir, à défaut d'encadrement spécifique, de différer leur départ pour bénéficier du CIMR. Mais, comme on l'a vu, la différence de traitement entre les revenus courants et les revenus exceptionnels ne s'explique pas exclusivement par la volonté du législateur de prévenir un tel risque. Il s'agit, avant tout, de tirer les conséquences du fait que l'imposition des seconds n'est, par nature, pas susceptible d'entraîner une charge fiscale excessive puisqu'elle pèse exclusivement sur le surcroît de capacité contributive qui résulte pour le contribuable, à titre exceptionnel, de leur perception.

Il est vrai également que la contrepartie financière d'une clause de non-concurrence figurant au contrat de travail a, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, la nature d'une indemnité compensatrice de salaire (Soc., 26 septembre 2002, n° 00-40.461, Bull. 2002, n° 283), ce dont vous déduisez qu'elle est imposable dans la catégorie des traitements et salaires (par ex : 19 mars 1986 n° 46948, RJF 5/86 n° 532 ; 17 octobre 2008, Albert, n° 296847, aux tables sur un autre point et à la RJF 1/09 n° 30⁴). Mais l'on ne saurait déduire de son assimilation à un revenu salarial que le contribuable qui la perçoit se trouve dans une situation similaire, au regard de l'objet de la loi, à celle du salarié dont le contrat de travail n'a pas été rompu. Alors que les salaires perçus par le second constituent des revenus appelés à se renouveler mensuellement tant qu'il n'est pas mis fin à la relation avec l'employeur, l'indemnité de non-concurrence est liée à la rupture du contrat de travail, évènement, qui est, par nature, exceptionnel.

Les modalités de perception de l'indemnité, qui peuvent prendre la forme de versements étalés sur l'ensemble de la période pendant laquelle le salarié est soumis à une obligation de non-concurrence, ne nous semblent pas lui ôter son caractère exceptionnel. Cette durée est, par nature, bornée, dès lors que la licéité de la clause de non-concurrence est subordonnée, selon la jurisprudence judiciaire, à son caractère limité dans le temps (Soc. 10 juillet 2002, n° 00-45.135, 00-45.387 et 99-43.334, Bull. 2002, n° 239, RJS 10/02, n° 1119). Et l'on constate que les conventions collectives qui encadrent l'utilisation de clauses de non-concurrence pour certains salariés prévoient, généralement, une limitation de durée d'un à deux ans⁵.

Pour ces motifs, le grief tiré d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges fiscales n'est pas sérieux, non plus que celui qui est tiré de la rupture d'égalité devant la loi à raison de la différence de traitement entre les salaires et l'indemnité de non-concurrence.

⁴ S'agissant d'une indemnité de non-concurrence n'ayant pas été versée en exécution d'un contrat de travail, imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, v. 4 juillet 1984 n° 34988, Tarayre, aux tables sur un autre point et à la RJF 10/84 n° 1133.

⁵ Doc. F. Lefebvre, doc. pratique sociale, série NA, Rupture du contrat de travail, NA-IV-19000.

L'indemnité de non-concurrence ne nous semble, par ailleurs, assimilable à aucune des quatre indemnités maintenues par le législateur dans le champ du CIMR, bien qu'elles soient également versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail.

L'indemnité compensatrice de congés payés, prévue par l'article L. 3141-28 du code du travail, est perçue par tout salarié qui n'a pas pu bénéficier de la totalité des congés payés auxquels il avait droit à la date de rupture de son contrat. L'indemnité compensatrice de préavis, prévue par l'article L. 1234-5 du même code, correspond, quant à elle, aux salaires et avantages que le salarié aurait perçus s'il avait accompli son travail jusqu'à l'expiration du préavis. Ces indemnités correspondent à des revenus que le salarié aurait perçus en toute hypothèse, que son contrat de travail ait, ou non, été rompu. C'est certainement en ce sens qu'il faut comprendre la motivation de l'amendement présenté en première lecture du projet de loi de finances pour 2017 à l'Assemblée nationale⁶, pour inclure ces indemnités dans le champ du crédit d'impôt à raison de ce que celles-ci pouvaient être « assimilées à des revenus salariaux ».

Rien de tel pour l'indemnité de non-concurrence. Seuls certains salariés peuvent en bénéficier, en vertu de leur contrat de travail ou des conventions collectives applicables à leur profession, la Cour de cassation subordonnant la validité d'une telle clause à son caractère indispensable à la protection des intérêts légitimes de l'employeur (Soc., arrêts précités du 10 juillet 2002). L'étendue de l'obligation pesant sur le salarié est très variable, selon la nature des intérêts à protéger et des spécificités de l'emploi exercé. Par ailleurs, elle doit être limitée non seulement dans le temps, mais encore dans l'espace de manière à ne pas restreindre excessivement la faculté du salarié d'exercer normalement son activité professionnelle auprès d'un autre employeur. A la différence des deux indemnités précédentes, qui sont versées sans distinction à tous les salariés qui remplissent les conditions fixées par le code du travail, l'indemnité de non-concurrence est ainsi « taillée sur mesure » pour des salariés disposant de qualifications professionnelles spécifiques.

Quant aux indemnités de fin de contrat de travail à durée déterminée, prévues par l'article L. 1243-8 du code du travail, et des indemnités de fin de mission d'intérim, prévues par l'article L. 1251-32 du même code, leur inclusion dans le champ du CIMR répond, selon les motifs de l'amendement dont elle est issue⁷, à un objectif d'intérêt général qui leur est propre, ces indemnités étant destinées à compenser la précarité de la situation salariale de leurs bénéficiaires. La rapporteure générale du projet de loi de finances pour 2017 relevait en outre que le caractère exceptionnel de ces indemnités pouvait être relativisé, dans la mesure où elles sont souvent considérées comme une part de leur rémunération par les salariés enchaînant des contrats courts.

Dans ces conditions, la différence de traitement entre l'indemnité de non-concurrence et les quatre indemnités qui ont bénéficié du crédit d'impôt répond à une différence de situation en rapport avec l'objet de la loi, de sorte que la seconde branche du grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi ne soulève pas non plus de difficulté sérieuse.

⁶ Amendement n° 586 présenté par V. Rabault, rapporteure générale du projet de loi de finances.

⁷ Amendement II-490 déposé par V. Rabault en première lecture du projet de loi.

PCMNC à ce que vous ne renvoyiez pas au Conseil constitutionnel la QPC transmise par le tribunal administratif de Grenoble.

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.