

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur publique

La vie d'un joueur professionnel de football, tel un Ulysse des temps modernes, est souvent marquée par l'itinérance. La carrière du requérant, qui a évolué successivement dans divers clubs de football européens, ne fait pas exception à la règle. Ses pérégrinations, qui l'ont conduit de longues années durant hors de France avant de l'y ramener pour une brève durée entre 2011 et 2013, ne sont pas sans lien avec la présente affaire, ayant trait à l'application, à la prime de résiliation versée en septembre 2013 par le club du Paris Saint-Germain lors de la résiliation anticipée de son contrat, du régime dit « des impatriés » de l'article 155 B du code général des impôts.

Si le principe même de l'application à M. S..., pendant la période durant laquelle il jouait au PSG, de l'article 155 B du CGI et la satisfaction des conditions posées par cet article ne sont pas – ou plus – contestés par l'administration fiscale, celle-ci a en effet considéré que cette prime ne pouvait, en revanche, pas en bénéficier.

D'abord prévu à l'article 81 C du CGI, puis transféré à l'article 155 B de ce code, le régime des impatriés consiste, dans le but d'attirer, ou à tout le moins de ne pas décourager, la mobilité professionnelle temporaire en France depuis l'étranger de cadres et salariés à haut potentiel, à leur accorder, par dérogation au régime de droit commun, un régime fiscal avantageux d'exonération totale ou partielle de certains éléments de leur revenu.

N'est pas en cause aujourd'hui le II de cet article, prévoyant une exonération à hauteur de 50% de leur montant de certains revenus passifs, mais le I, en vertu duquel, sous certaines conditions relatives notamment à leur domiciliation fiscale antérieure et actuelle, « *les salariés (...) appelés de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée ne sont pas soumis à l'impôt à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation ou, sur option, (...), à hauteur de 30 % de leur rémunération.* »

L'article 155 B du CGI offre ainsi, aux contribuables concernés, le choix entre, d'une part, un régime parfois dit « au réel » d'exonération totale d'impôt sur le revenu des éléments de leur rémunération directement liés à leur situation d'impatriation (à l'instar, par exemple, de

primes d'impatriation ayant pour objet la compensation du surcoût du logement ou du différentiel de pression fiscale), supposant la faculté d'individualiser ces éléments, et d'autre part, un régime forfaitaire d'exonération partielle à hauteur de 30% de leur rémunération, sans qu'il soit besoin alors d'identifier dans cette dernière quelle part se rapporte réellement et directement à la situation d'impatriation de l'intéressé.

Pour le calcul de ce forfait, la notion de « rémunération » doit-elle englober toutes les sommes recevant la qualification de rémunération imposable dans la catégorie des traitements et salaires, trouvant leur cause dans le contrat de travail ayant appelé l'intéressé en France, y compris les primes de résiliation anticipée de ce contrat ? Ou ne vise-t-elle que la rémunération versée en contrepartie d'une activité professionnelle ayant été effectivement accomplie pendant la situation d'impatriation, à l'exclusion des primes et indemnités de résiliation du contrat de travail, même convenues avant la prise d'effet de la rupture ?

Confirmant le redressement opéré par l'administration fiscale, et reproduisant la solution d'un arrêt du 18 novembre 2021 de la cour administrative d'appel de Versailles (n° 19VE02459, publié à la RJF 4/22 n° 354, en C+, qui n'avait pas été frappé de pourvoi), la cour administrative d'appel de Paris a adopté la seconde lecture. Après avoir constaté que la prime de résiliation en litige ne correspondait pas à une somme perçue en contrepartie d'un travail ou d'un service fourni par le salarié, mais avait eu pour objet d'indemniser la perte du contrat de travail, la cour a ainsi jugé qu'elle ne saurait être regardée, au sens de l'article 155 B du code, et alors même qu'elle n'est pas sans lien avec l'emploi occupé en France, comme un élément de la rémunération de M. S... servant de base à l'évaluation forfaitaire de sa prime d'impatriation exonérée.

Le pourvoi critique cette approche, en invoquant, pour l'essentiel, l'article 80 *duodecies* du CGI, aux termes duquel « toute indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail constitue une rémunération imposable, sous réserve des dispositions suivantes », lesquelles n'excluent pas des rémunérations imposables les primes et indemnités de résiliation versées en cas de rupture anticipée d'un CDD (CE, 5 mai 2010, *A...*, n° 309803, T. p. 752, RJF 7/10 n° 677). Il fait ainsi valoir que toute somme présentant le caractère de rémunération imposable au sens de cet article doit être regardée comme relevant de la notion de rémunération au sens de l'article 155 B du CGI, et que toute solution dissymétrique serait incohérente et inéquitable. Il ajoute que, les primes versées en cas de résiliation anticipée amiable d'un contrat à durée déterminée étant souvent calculées – un tel lien étant par ailleurs expressément prévu par l'article L. 1243-4 du code du travail s'agissant des indemnités versées en cas de rupture illégale à l'initiative de l'employeur – en fonction du salaire qui aurait dû être versé sur la durée du contrat restant à courir et qui, dans l'hypothèse d'une poursuite à son terme du contrat, aurait bénéficié de l'exonération forfaitaire de 30 %, la prime de résiliation anticipée doit bénéficier du même régime. Enfin, il souligne le lien évident entre le contrat, dont découle la situation d'impatriation, et le versement de la prime de résiliation.

L'hésitation est permise.

Si l'option du forfait pour l'application du I de l'article 155 B du CGI revient à réputer que, dans la rémunération versée à l'intéressé, 30% des sommes perçues sont liées à la situation d'impatriation et si elle poursuit ainsi l'objectif de simplifier le calcul des sommes pouvant bénéficier à ce titre d'une exonération, l'on pourrait en effet arguer de ce qu'elle ne vise ni à décorrélérer l'application du régime fiscal favorable de l'existence même d'une situation d'impatriation, laquelle demeure le fait générateur et la condition première au bénéfice de ce régime, ni à permettre au contribuable de bénéficier d'une exonération calculée sur une assiette plus large que celle de la rémunération de son activité professionnelle effectivement accomplie en tant qu'impatrié.

Or bien que le montant de la prime de résiliation anticipée versée au contribuable puisse dépendre de la durée durant laquelle ce dernier aurait dû être en situation d'impatriation si son contrat avait été poursuivi à son terme, il n'est toutefois pas corrélé au maintien d'une situation effective d'impatriation, le contribuable étant libre de retourner dans son Etat de résidence d'origine dès la fin anticipée de son contrat, et cette prime ne constitue pas la contrepartie d'un travail effectivement accompli.

A cet égard, en langage courant, la « rémunération » s'entend, selon la définition donnée par le Trésor de la langue française, du « prix d'un travail fourni ou de services rendus ». Or la prime ou indemnité de résiliation anticipée n'est le prix d'aucun travail accompli pendant la durée d'exécution du contrat, mais dédommage le salarié de la rupture anticipée de son contrat, qui le prive de la perception des salaires qu'il pouvait escompter en retirer. Elle ne constitue donc pas, à proprement parler, une rémunération d'activité, mais relève d'une logique indemnitaire. Le joueur reçoit ici une somme quasi-égale au salaire qui était prévu pour la durée de son CDD qui restait à courir, mais sans rendre pendant cette période aucun service effectif qui en constituerait la contrepartie.

Enfin, si l'article 80 *duodecies* du CGI qualifie les indemnités perçues à l'occasion de la rupture du contrat de travail de « rémunération imposable », vous pourriez hésiter à voir dans cette disposition une définition devant nécessairement valoir pour l'application de l'article 155 B du code et conduisant, par suite, à écarter pour la mise en œuvre de cet article, le recours au langage courant.

En effet, l'article 80 *duodecies* a eu pour seul objet de mettre un terme, par l'édiction d'une règle de répartition claire et indiscutable, à la casuistique complexe de votre jurisprudence antérieure qui imposait de rechercher, dans chaque affaire, si les indemnités perçues lors d'une rupture de contrat réparaient effectivement une perte de revenus et devaient, à ce titre, suivre le même régime fiscal que les revenus imposables dans la catégorie des traitements et salaires dont la perte était ainsi compensée, ou si elles avaient pour objet de réparer un préjudice moral ou un trouble dans les conditions d'existence et n'étaient, dans cette mesure, pas imposables. L'article 80 *duodecies*, en qualifiant de rémunération certaines indemnités, procède donc à un raccourci qui n'a pour objet que de faire le départ, parmi les sommes versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail, entre celles imposables et celles qui ne le sont pas et de leur assigner une catégorie d'imposition, mais non d'identifier dans les indemnités imposables la véritable contrepartie d'un travail effectivement accompli.

Toutefois, ces arguments nous semblent fragiles.

En premier lieu, si la situation d'impatriation prend fin avec la rupture du contrat, la prime de résiliation résulte néanmoins directement de l'existence de ce contrat ayant appelé l'intéressé en France et n'aurait pas été perçue sans la situation d'emploi de l'intéressé par l'employeur situé en France.

A cet égard, dans l'hypothèse où l'employeur verserait, à l'occasion de la rupture du contrat, des indemnités ayant expressément pour objet de couvrir les frais de retour, ou encore le surcoût du logement de l'ex-salarié pour la durée du préavis de résiliation anticipée du bail qu'il avait initialement conclu pour la durée normalement prévue de l'impatriation, ces sommes nous sembleraient devoir être regardées comme des éléments de la rémunération directement liés à la situation d'impatriation de l'intéressé au sens du I de l'article 155 B du CGI, quand bien même elles seraient versées à l'occasion de la rupture du contrat mettant fin à cette situation.

Dès lors, la seule circonstance que le versement d'une indemnité ou d'une prime soit versée à l'occasion de la rupture anticipée du contrat de travail et ait pour fait générateur cette rupture anticipée ne nous paraît pas en elle-même suffire à faire obstacle à ce qu'elle soit regardée, en cas d'application du régime « réel », comme liée à la situation d'impatriation du salarié licencié. Par suite, elle ne saurait selon nous constituer un motif de refuser la prise en compte d'un élément de la rémunération de l'intéressé pour l'application du régime forfaitaire.

En deuxième lieu, nous ne sommes pas convaincue par le refus de tirer des conséquences de l'assimilation opérée par l'article 80 *duodecies*, et l'argument du contribuable faisant valoir, sinon l'iniquité, du moins l'incohérence qu'il y aurait à qualifier une indemnité de « rémunération imposable » aux fins de la faire entrer dans l'assiette de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires tout en refusant de l'intégrer dans la « rémunération » servant de base au calcul de l'exonération partielle d'impôt des impatriés, ne manque pas de force.

D'une part, ainsi qu'on l'a dit, la prime de résiliation anticipée trouve bien sa cause dans le contrat de travail. D'autre part, l'article 80 *duodecies* qualifie fiscalement les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail, non pas simplement de « revenus imposables » dans la catégorie des traitements et salaires », mais bien de « rémunération imposable ». Enfin, cet article ne précise, et par suite ne limite pas expressément le champ des dispositions du CGI pour lequel il édicte une telle assimilation. Or l'usage du vocable « rémunération » peut paraître suffisamment rare dans le CGI pour ne pas être anodin.

A cet égard, vous avez déjà accepté, pour l'application d'autres dispositions, de tirer les conséquences de la qualification de rémunération imposable par l'article 80 *duodecies* du CGI.

Ainsi, dans une décision *M. L...* du 5 juillet 2018 (n° 401157, T. p. 655, RJF 11/18 n° 1100, concl. V. Daumas), vous avez jugé qu'une indemnité versée à un contribuable à la suite de la rupture de son contrat de travail, n'ayant pas d'autre cause que l'exercice d'une activité

professionnelle salariée exercée par lui en France, constitue un revenu de source française provenant d'une activité professionnelle salariée exercée en France au sens des dispositions de l'article 164 B du CGI. Puis ayant constaté que cette indemnité transactionnelle perçue à la suite de la rupture du contrat de travail et trouvant son origine dans le contrat de travail devait être regardée comme une rémunération similaire aux salaires et traitements perçus au titre d'un emploi salarié mentionnés à l'article 79 du CGI et était définie comme une rémunération imposable par l'article 80 *duodecies*, vous en avez déduit qu'elle entrait dans le champ des stipulations de l'article 15 de la convention franco-britannique visant les « *salaires, traitements et autres rémunérations similaires* ».

En troisième lieu, s'il est d'usage d'interpréter strictement les dispositifs fiscaux dérogatoires, une telle approche restrictive ne s'impose pas avec la même évidence au vu de l'objectif d'attractivité du régime de l'article 155 B. L'on pourrait au contraire faire valoir qu'en donnant aux salariés tentés par l'impatriation en France la certitude que, même en cas de rupture anticipée de leur contrat, ils bénéficieront d'une fiscalité favorable sur l'ensemble des sommes prévues à leur contrat, y compris à l'occasion de sa rupture, la lecture large prônée par le contribuable à l'appui de son pourvoi répond à l'objectif du législateur.

A cet égard, si vous ressentiez en l'espèce une certaine gêne au vu du montant de la prime de résiliation ici versée qui bénéficierait alors de l'exonération en comparaison du surcoût qu'emporte réellement l'impatriation en France, cette gêne ne saurait vous guider, car elle proviendrait alors, non pas tant de la nature de prime de résiliation de la somme versée, que du choix du législateur de ne pas assortir le bénéfice du forfait d'un plafond en valeur absolue et d'autoriser l'exonération de sommes susceptibles, dans certains cas, d'excéder manifestement la somme pouvant être liée aux surcoût de l'impatriation.

Enfin, l'argument tiré par le ministre de ce que la clause anti abus prévue à l'article 155 B du code, en vertu de laquelle la part de la rémunération soumise à l'impôt ne peut être inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France, impliquerait de raisonner sur une durée de travail donnée et ferait obstacle à la prise en compte dans la rémunération d'indemnités et primes de résiliation, ne nous convainc pas. En effet, cette clause conduit seulement à comparer le montant qui reste imposable après exonération au montant de la rémunération imposable dans une situation de droit commun pour des fonctions équivalentes, de façon à s'assurer de l'absence de minoration artificielle de la rémunération « de base » par un gonflement excessif des primes d'impatriation. Par ailleurs, l'on pourrait au besoin, pour faire fonctionner cette clause, retenir une période de référence incluant la durée du contrat qui restait à courir, afin de comparer l'ensemble des sommes perçues sur cette durée.

Par suite, nous vous invitons à juger que la prime versée à M. S... raison de la résiliation anticipée de son contrat faisait partie de la « rémunération » à prendre en compte pour l'application du I de l'article 155 B du CGI.

Si vous nous suivez, vous casserez l'arrêt pour erreur de qualification juridique et renverrez l'affaire à la cour.

Dans le cas contraire, vous écarterez le moyen du requérant critiquant les motifs par lesquels la cour a statué sur le terrain de la loi et examinerez celui critiquant la réponse du juge d'appel sur le terrain de la doctrine qu'il invoquait.

Cette doctrine énonce que la rémunération prise en compte pour le calcul forfaitaire de la prime d'impatriation de 30 % « *inclut la totalité des primes et indemnités prévues dans le contrat et imposables selon les règles applicables aux traitements et salaires dans les conditions de droit commun, à l'exception notamment des sommes versées ou des gains réalisés dans le cadre des dispositifs d'épargne salariale ou d'actionnariat salarié* ».

Le requérant fait valoir que la prime de résiliation ayant été prévue par un avenant au contrat de travail initial, elle était au nombre des primes et indemnités prévues dans le contrat au sens de la doctrine, sans que l'administration puisse entendre restreindre, en se référant à d'autres passages afférents non à l'évaluation forfaitaire mais à l'exonération au réel, la portée de la doctrine invoquée aux seules primes et indemnités prévues par le contrat de travail et par les avenants conclus avant le début de la prise de fonction en France.

S'il nous semble en effet que rien dans les termes de la doctrine ne permet de réduire la notion de « contrat » comme visant le seul contrat initial et les avenants antérieurs au début effectif de l'impatriation et d'en exclure les avenants conclus pendant l'exercice des fonctions en France, il nous semble en revanche que, si vous ne nous suiviez pas sur le terrain de la loi, c'est alors que vous considéreriez que le terme brut de « rémunération » au sens de l'article 155 B doit s'entendre, sans qu'il soit besoin de précision expresse, des seules sommes versées en contrepartie d'un travail effectivement rendu, à l'exclusion de celles trouvant leur fait générateur dans la rupture du contrat. Or une telle approche vaudrait alors, en l'absence de précision contraire, tout autant pour la lecture de ce terme dans la doctrine. Par suite, le second moyen du pourvoi ne pourrait davantage prospérer.

Mais tel n'est pas le sens principal de nos conclusions.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 15 juin 2022 de la cour administrative d'appel de Paris ;
- au renvoi de l'affaire devant cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse à M. S... 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.