

N° 464551 – M. et Mme T...

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

Séance du 2 octobre 2023

Lecture du 17 octobre 2023

## CONCLUSIONS

### Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

Ce pourvoi illustre le débat toujours renouvelé, en matière fiscale, entre les tenants du formalisme et les champions du réalisme, l'administration et les contribuables échangeant, bien souvent, ces rôles au gré de leurs intérêts dans chaque affaire.

Sont en cause, ici, les dispositions du I de l'article 81 A du CGI, qui prévoit que les salariés détachés à l'étranger par leur employeur, et qui conservent leur domicile fiscal en France, sont exonérés d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de l'activité exercée à l'étranger. Il s'agit d'éviter, en l'absence de convention fiscale bilatérale, que ces salaires fassent l'objet d'une double imposition, en France et dans l'Etat où l'intéressé exerce son emploi.

Initialement réservé aux salariés expatriés à l'initiative d'entreprises établies en France, pour favoriser le développement à l'international de celles-ci<sup>1</sup>, le bénéfice de ce régime, a ensuite, pour se conformer aux impératifs du droit de l'Union européenne, été étendu aux salariés des employeurs établis au sein de l'Union ou d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Article 9 de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976.

<sup>2</sup> Par l'article 51 de la loi de finances rectificatives pour 2005.

M. T..., employé au sein du groupe international Ocean Rig, a été envoyé en Angola et en Namibie à compter du mois de février 2014 pour y exercer les fonctions de responsable de la maintenance à bord d'un navire de forage pétrolier. L'administration fiscale a remis en cause l'exonération dont il avait entendu bénéficier, au titre des années 2015 et 2016, à raison des revenus tirés de cette activité. Le différend portait sur l'identification de l'employeur de M. T..., parmi les sociétés du groupe : selon l'administration, il s'agissait de la filiale Ocean Rig Offshore Management Ltd, établie à Jersey, qui avait paraphé le contrat de travail de l'intéressé ; selon le contribuable, il s'agissait de la mère Ocean Rig Management Inc., établie en Grèce, auprès de laquelle il prenait ses directives.

Saisis du litige, le tribunal administratif de Rennes et la cour administrative d'appel de Nantes ont tous deux donné raison à l'administration. La cour s'est fondée, en substance, sur la relation contractuelle avec la société jersiaise et le fait que cette dernière versait les salaires de l'intéressé. Et la cour a estimé que le fait que la société grecque organisait et contrôlait le travail de M. T..., lui donnait ses ordres de mission, procédait à son évaluation annuelle, assurait sa formation, disposait du pouvoir de révocation, que les organes de direction du groupe étaient établis en Grèce, où se déroulaient les réunions stratégiques, non plus que le fait que les supérieurs hiérarchiques de l'intéressé travaillaient à Athènes d'où étaient envoyés les bulletins de paye, la société jersiaise n'étant qu'une société de domiciliation, ne suffisaient à établir que la société grecque était l'employeur réel du contribuable.

Si le formalisme a donc gagné les premières manches, il vous revient, à la faveur du pourvoi de M. T..., d'arbitrer le match et nous allons vous proposer de le faire en faveur du réalisme.

Pour dire le vrai, votre jurisprudence a pu paraître hésiter entre les deux lignes.

Pour l'application de l'article 81 A du CGI dans sa version antérieure à 2005, qui réservait le régime des expatriés aux salariés d'employeurs établis en France, mais qui est transposable à la législation actuelle, vous avez jugé, par une décision du 17 octobre 2007, *M. de C...* (n° 284153, aux tables, RJF 1/08 n° 5), que la seule circonstance qu'un salarié détaché à l'étranger a signé un contrat de travail avec un employeur établi à l'étranger ne suffit pas à exclure le bénéfice de l'exonération. Dans cette affaire, le salarié avait conservé son contrat de travail avec son employeur français, société mère d'un groupe international, parallèlement au contrat local signé avec une filiale espagnole. Cette spécificité ne nous paraît, toutefois, pas avoir été déterminante, votre décision n'en faisant pas mention. Dans ses conclusions, F. Séners indiquait que si le régime d'exonération implique le maintien d'un lien de subordination entre l'entreprise française et le salarié envoyé à l'étranger, il ne doit pas

conduire à exclure les collaborateurs soumis, pendant leur expatriation, à un contrat étranger, qu'il soit complémentaire à leur contrat français ou qu'il se substitue temporairement à lui, ce qui est une pratique courante au sein des groupes internationaux.

Dans la décision du 17 décembre 2010, *M. L...* (n° 306174, aux tables sur un autre point, RJF 3/11 n°264), vous avez estimé que l'employeur du contribuable était la société étrangère avec laquelle il avait signé un contrat de travail et qui lui versait sa rémunération, quand bien même celui-ci soutenait être resté salarié d'une société française appartenant au même groupe. La décision est motivée, à titre principal, par l'exclusivité du lien contractuel avec la société étrangère, mais ceci ne nous paraît pas traduire d'infléchissement par rapport au précédent *C...*, alors que, selon les conclusions du rapporteur public, les pièces du dossier montraient que c'était bien la filiale du groupe établie dans les îles Vierges britanniques, et non la filiale française, qui avait envoyé l'intéressé à l'étranger.

Plus strictement cette fois, la décision du 4 novembre 2020 *Mme A...* (n° 436367, aux tables sur un autre point, RJF 1/21 n° 2) confirme un arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon jugeant que l'employeur d'un pilote d'hélicoptère n'était pas la société française pour le compte de laquelle il effectuait ses missions, mais une société de portage salarial, établie à Jersey, signataire du contrat de travail, et qui assurait sa rémunération et sa couverture sociale. Le juge pénal avait, pourtant, condamné la société française pour fourniture illégale de main d'œuvre et travail dissimulé, en relevant, notamment, que la majorité des pilotes recevaient leurs ordres de celle-ci, mais cet élément ne vous a pas conduits à remettre en cause l'appréciation de la cour, qui avait estimé que ce jugement, non définitif, ne suffisait pas à établir l'existence d'un rapport de subordination entre l'entreprise française et l'intéressé.

Mentionnons, pour finir, la décision du 20 mars 2023, *M. W...* (n° 452718, RJF 6/23 n° 482), qui retient, dans la ligne plus classique du précédent *C...*, qu'un contribuable envoyé auprès d'une société émiratie, sur la base d'un contrat de détachement conclu avec une société suisse, complémentaire du contrat de travail signé avec cette dernière, doit être considéré comme ayant maintenu le lien contractuel avec cet employeur suisse, le versement des rémunérations par la société émiratie et la fourniture de prestations au profit de celle-ci ne constituant qu'une simple adaptation de ses conditions de travail.

Faudrait-il déduire de ces précédents, et notamment de la décision de 2020, que la signature d'un contrat de travail écrit constitue, à elle seule, un critère déterminant et exclusif pour identifier l'employeur lorsqu'il s'agit de l'unique contrat formalisé liant le salarié ?

Cette ligne a la faveur de l'administration fiscale, qui estime qu'en principe, les qualités d'employeur et de salarié sont déduites de la conclusion d'un contrat de travail écrit et que ce n'est qu'à défaut que la qualité d'employeur est déterminée par le biais de la méthode du faisceau d'indices (réponse à la question écrite de D. Habib AN n° 20309). Et c'est cette même ligne qui est illustrée par l'arrêt attaqué, comme par d'autres arrêts de cour rendus dans le cadre de configurations de portage salarial (CAA Marseille, 19 octobre 2017, n° 16MA01276, RJF 11/18 n° 1103).

Nous ne pensons pas, toutefois, que votre jurisprudence autorise un tel automatisme, susceptible de conduire, dans certains cas, à occulter la réalité des conditions d'emploi. Au contraire, il incombe au juge, saisi d'une argumentation en ce sens, d'apprécier, concrètement, s'il existe un lien de subordination entre le salarié et la personne dont il soutient être l'employé, dans le cadre du régime de la preuve objective classiquement applicable aux régimes d'exonération.

Votre interprétation de la notion d'employeur ne s'éloigne pas, en effet, de la définition qu'en donne la Cour de cassation, et il ne nous semble pas, d'ailleurs, qu'il serait opportun d'en retenir une conception autonome, alors que vous avez déjà opté pour la convergence pour l'application d'autres dispositions fiscales qui y font référence, et notamment, s'agissant de l'identification du redevable en matière de taxe sur les salaires (Plén. 21 juin 1972, n° 82.014, Dupont 1972 pp. 335 et, en dernier lieu, 26 mai 2008, min. c/ Greta Alpes Dauphiné, n° 285066, RJF 8-9/08 n° 956).

Or la jurisprudence sociale s'attache, au-delà de l'apparence créée par les contrats, à saisir la réalité des relations de travail pour leur donner leur exacte qualification. Tel peut être le cas, par exemple, lorsque le donneur d'ouvrage n'est pas le recruteur, ce qui peut donner lieu, le cas échéant, à la requalification d'une opération de prêt de main d'œuvre dissimulée sous l'apparence de contrats de services (2 avril 1992, n° 88-44.105, au Bull.). Plus proche de notre espèce, tel est aussi le cas lorsqu'il s'agit, au sein d'un groupe, de déterminer, au-delà du formalisme contractuel, de quelle société le salarié est réellement l'employé (20 octobre 1998, n° 96-40.692, au Bull.). Il faut, par ailleurs, tenir compte des situations de co-emploi, qui peuvent concerner un salarié se trouvant à la fois employé par l'entreprise avec laquelle il a formalisé un contrat de travail et qui le rémunère, et par une autre entreprise, qui dirige effectivement son travail.

Il est vrai que certains de nos prédécesseurs au pupitre ont mobilisé la théorie des apparences, propre au droit fiscal, afin de justifier que la qualité d'employeur puisse, pour l'application de

l'article 81 A du CGI, être déduite des seules mentions formelles du contrat de travail et de la qualité de payeur de la rémunération. Nous ne pensons pas, toutefois, que vous ayez repris à votre compte, fût-ce implicitement, cette analyse. Vous le savez, cette théorie permet à l'administration de choisir entre la situation apparente du contribuable ou sa situation réelle pour asseoir l'imposition. Encore faut-il, pour qu'elle puisse jouer, que la fiction soit l'œuvre du contribuable. Autrement dit, l'administration n'est pas en droit d'opposer à un contribuable une apparence qu'il n'a pas lui-même créée<sup>3</sup>.

Or il est douteux que le candidat à l'embauche, ou même le salarié déjà embauché, qui n'est pas dans un rapport d'égalité avec son employeur, puisse librement s'opposer au choix de celui-ci, lorsque ce dernier décide de recourir au portage salarial, ou, comme en l'espèce, lorsque, au sein d'un groupe international, la signature des contrats de travail est formellement confiée à une société opportunément constituée dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée alors qu'une autre société du groupe assume, dans les faits, la responsabilité de la relation d'emploi. Sauf cas exceptionnel, le salarié n'est pas le complice du montage de son employeur.

En l'espèce, M. T... s'est, de façon constante, prévalu de la réalité et non de la fiction auprès de l'administration fiscale puisqu'il a réclamé l'exonération des revenus tirés de son activité à l'étranger en invoquant son lien d'emploi avec la société grecque. A l'évidence, à raison, puisque tous les indices, relevés par la cour elle-même, et dont nous avons fait mention tout à l'heure, convergeaient pour identifier la société mère établie à Athènes comme son employeur. Les circonstances permettaient, en outre, d'écarter toute situation de co-emploi, la société constituée à Jersey n'étant qu'une société domiciliation. Si elles l'étaient, formellement, pour le compte de la filiale, toutes les opérations étaient matériellement assurées par le siège du groupe à Athènes, à l'image du contrat d'embauche de M. T..., signé par un salarié de la société grecque, et du virement de ses salaires, opéré par transferts d'ordres depuis la Grèce.

Si vous nous suivez, vous jugerez que la cour a inexactement qualifié les faits en jugeant que la société grecque n'était pas l'employeur de M. T.... Si vous vous en étiez tenus à un contrôle de dénaturation dans l'affaire A..., il s'agissait du seul angle d'attaque du pourvoi et la notion d'employeur au sens de l'article 81 A du CGI appelle un contrôle approfondi puisqu'elle commande le bénéfice d'une exonération fiscale. C'est, du reste, le degré de contrôle pour

---

<sup>3</sup> GAJF, 5<sup>e</sup> éd., n° 10.

lequel vous avez optez, en matière de taxe professionnelle, s'agissant de la notion d'activité professionnelle salariée au sens de l'ancien article 1447 du CGI (18 janvier 2008, Min. c/ Lagrange, n° 303823, aux tables, RJF 4/08 n° 435).

Deux remarques pour terminer.

Si l'approche réaliste, est, en l'espèce, défavorable à l'administration, il n'en sera pas toujours de même. Dans une configuration à fronts renversés, où le salarié se prévaudrait d'une relations contractuelle formelle avec la filiale européenne d'un groupe international alors que son véritable employeur serait la société mère du groupe établie dans un Etat tiers, il ne pourra pas réclamer le bénéfice des dispositions du I de l'article 81 A.

Par ailleurs, on l'a dit, les dispositions du I de l'article 81 A du CGI ont pour objet d'éviter, lorsqu'aucune convention bilatérale n'y pourvoit, que les traitements et salaires qu'elles visent ne fassent l'objet, après avoir été imposés à l'étranger, d'une seconde imposition en France (selon la formule de la décision C...). Il serait donc cohérent que l'interprétation que vous retiendrez ici soit transposée pour l'application des clauses relatives aux revenus d'emploi tirés des missions temporaires à l'étranger, généralement rédigées selon le 2 de l'article 15 du modèle de convention OCDE, et qui renvoient au droit interne pour la définition de la notion d'employeur.

Vous annulerez donc l'arrêt de la cour. Vous pourrez régler au fond le litige et, après avoir annulé le jugement du tribunal, qui est entaché de la même erreur que l'arrêt, vous accorderez la décharge sollicitée par le requérant, l'administration ne contestant pas que les autres conditions subordonnant le bénéfice de l'exonération sont remplies, l'intéressé ayant exercé son activité à l'étranger, dans le domaine de la recherche et extraction de ressources naturelles, pendant une durée supérieure au délai prévu par le b du 2° du I de l'article 81 A du CGI.

PCMNC à l'annulations de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Rennes, à la décharge des impositions contestées et à ce qu'une somme de 5 000 euros soit mise à la charge de l'Etat en application des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.