CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle MERLOZ, Rapporteuse publique

1. L'article 81 A du CGI, issu de l'article 9 de la loi du 29 décembre 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des français de l'étranger ainsi que des autres personnes non domiciliées en France¹, puis remanié par l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005², prévoit un régime d'exonération, totale ou partielle, d'impôt sur le revenu des salaires perçus en rémunération d'une activité exercée à l'étranger. Conformément aux dispositions du I, ce régime ne s'applique qu'aux personnes exerçant une activité salariée, envoyées par leur employeur à l'étranger mais conservant leur domicile fiscal en France et dont l'employeur est établi en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État 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 fiscales.

L'exonération totale est réservée aux salariés qui respectent, outre ces conditions communes, l'une des deux conditions spécifiques suivantes : soit avoir été effectivement soumis à l'étranger à un impôt sur le revenu comparable à l'impôt qu'ils auraient supporté en France au titre de leur rémunération (c'est-à-dire au moins égal aux deux tiers conformément au 1° de ce I), soit avoir exercé, pendant une durée assez longue, l'une des activités salariées limitativement énumérées (2° de ce I). Sont visées, depuis l'origine du dispositif, les activités salariées qui se rapportent à l'un des trois domaines suivants, pour lesquels est exigée une durée minimale d'expatriation de 183 jours : « *chantiers de construction ou de montage, installation d'ensembles industriels, leur mise en route, leur exploitation et l'ingénierie y afférente* » (a), « *recherche ou extraction de ressources naturelles* » (b) ou « *navigation à bord de navires* »

¹ N° 76-1234

² Loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005.

immatriculés au registre international français » (c). S’y ajoutent, depuis 2005, les activités salariées qui se rapportent « à des activités de prospection commerciale », sous une condition de durée spécifique moindre de 120 jours. C’est cette disposition qui est au cœur du présent litige.

Pour mémoire, les salariés qui n’entrent pas dans le champ de ces dispositions peuvent néanmoins bénéficier d’une exonération partielle, au titre des seuls suppléments de rémunération qui leur sont éventuellement versés durant leur expatriation. Elle est subordonnée au respect des trois conditions énoncées au II de cet article 81 A relatives à l’intérêt de l’employeur, à la durée effective du séjour à l’étranger et au montant, préalablement déterminé, des suppléments de rémunération.

2. M. MR... est l’unique salarié de l’Eurl Jackson Square Aviation France (JSA France), filiale toulousaine du groupe Jackson Square Aviation. Conformément à son objet social, elle assure une mission d’assistance commerciale et administrative dans le domaine de la location d’avions commerciaux auprès de compagnies aériennes au Moyen-Orient, en Afrique et dans le sud de l’Europe au profit de sa société mère qui est établie aux Etats-Unis, la société Jackson Square Aviation LLC (JSA LLC). Elle est liée à cette société, qui est son seul client, par une convention de prestations de services prévoyant une facturation trimestrielle correspondant à la rémunération de M. MR..., majorée de 6,6 % et de ses frais de déplacement

Ce dernier a estimé qu’une fraction des salaires qu’il avait perçus au titre des années 2013 à 2015 était éligible au régime de faveur prévu au I de l’article 81 A du CGI au profit des salariés exerçant à l’étranger des activités de prospection commerciale. Mais à la suite d’un contrôle sur pièces, l’administration a remis en cause le bénéfice de cette exonération, au motif que l’activité de prospection commerciale qu’il avait exercée à l’étranger avait pour objet le développement des marchés de la société de droit américain JSA LLC et non la recherche de nouveaux clients pour son employeur, la société JSA France. Après avoir vainement contesté les cotisations supplémentaires d’impôt sur le revenu en résultant au titre des trois années litigieuses ainsi que les pénalités correspondantes, M. MR... a saisi le juge de l’impôt. Par un jugement du 5 novembre 2019 (signalé en C+), le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande tendant à la décharge de ces impositions. N’ayant pas eu plus de succès devant la cour administrative d’appel de Bordeaux, il se pourvoit en cassation contre son arrêt du 22 mars 2022.

3. Les trois moyens qu’il soulève se rejoignent et vont vous conduire à apporter une précision inédite quant à la portée de cette exonération : est-elle réservée aux activités de prospection commerciale exercées pour le compte de l’entreprise qui emploie le salarié, dans l’objectif d’une implantation ou du développement de ses marchés à l’étranger, ainsi que l’a jugé la cour, ou peut-elle s’étendre, comme le plaide le requérant, à un salarié qui réalise des missions de prospection commerciale au sein

d'une société dont l'objet même est la prospection commerciale et donc pour le compte des clients de son employeur, le cas échéant établis dans des Etats tiers ?

3.1. L'interprétation défendue par le requérant peut prendre appui sur des arguments solides.

En premier lieu, son interprétation correspond à une interprétation littérale des termes de la loi, laquelle vise une activité salariée se rapportant à des activités de prospection commerciale sans aucune restriction. Les seules conditions posées par le texte concernent la nature de l'activité exercée et la durée du séjour à l'étranger. Si le législateur avait entendu ne viser que les missions réalisées dans ce domaine en vue de promouvoir l'essor à l'étranger de l'entreprise qui emploie le salarié, il l'aurait alors précisé explicitement. C'est d'ailleurs ce qu'il a fait au II de l'article 81 A qui subordonne l'exonération partielle d'impôt sur le revenu, notamment, à la condition que les suppléments de rémunération aient été « *versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur* ». En l'absence de disposition équivalente au I de l'article 81 A, il est tentant d'en déduire, par un raisonnement *a contrario*, que le législateur n'a pas entendu exclure du champ de ce dispositif le cas d'un salarié exerçant une activité de prospection commerciale à l'étranger, non pour le compte de son employeur, dont l'objet même est la prospection commerciale, mais pour celui de ses clients. M. MR... objecte au surplus que son activité répondait à l'intérêt direct de son employeur puisque le chiffre d'affaires de la société JSA France en dépendait.

La position défendue par le requérant peut, en second lieu, se prévaloir d'une jurisprudence interprétant de manière plutôt extensive le champ d'application de l'article 81 A, alors même que les régimes dérogatoires sont en principe d'interprétation stricte. A plusieurs reprises, vous vous en êtes tenus à une application littérale, sans mobiliser les travaux préparatoires, voire même en faisant prévaloir la lettre du texte sur la volonté du législateur. C'est ainsi que, s'agissant de l'exonération partielle alors prévue au III de l'article 81 A, la décision du 10 janvier 1992, K... (n° 109895, aux T., RJF 3/92 n° 341) et la décision du 18 mars 2005, Min. c/ R... (n° 259621, aux T., RJF 6/05 n° 556, concl. M-H. Mitjavile au BDCF 6/05 n° 73) ont opté pour une interprétation large de la notion de salariés « *envoyés à l'étranger* », incluant les missions de courte durée ou les réunions périodiques internes au groupe de sociétés auquel appartient l'employeur. Citons encore la décision du 13 mars 1996, M... (CE, 13 mars 1996, n° 146982, RJF 5/96 n° 583) par laquelle vous avez refusé de subordonner l'exonération totale, alors prévue au II de cet article, en faveur des salariés envoyés à l'étranger par son employeur pour participer à la construction et à l'armement d'un navire commandé par celui-ci à la condition que le salarié participe à une activité d'exportation.

3.2. Nous nous rallions pourtant à la solution retenue par les juges du fond qui nous paraît plus cohérente avec l'objet de ce dispositif et l'intention du législateur.

Tout d'abord, la lettre du texte n'interdit pas l'interprétation restrictive adoptée par la cour. Le silence du législateur peut seulement signifier qu'il n'avait pas envisagé la configuration particulière de l'espèce. L'argument de texte *a contrario* qui se fonde sur les dispositions du II de l'article 81 A ne nous paraît pas décisif. Outre que de tels raisonnements sont toujours à manier avec prudence, le ministre avance une autre explication : contrairement aux activités entrant dans le champ subsidiaire du II de l'article 81 A, l'activité de prospection commerciale, qui consiste, par nature, à rechercher de nouveaux clients, ne peut *a priori* concerner que le développement de l'activité d'exportation de l'entreprise ou son essor à l'étranger, si bien qu'il a pu paraître inutile au législateur de préciser qu'elle doit s'exercer dans l'intérêt direct et exclusif de l'entreprise qui emploie le salarié.

Cette activité ne s'appréhende pas non plus au même prisme que les autres activités mentionnées au I de l'article 81 A. Les activités éligibles au régime d'exonération totale sont clairement définies, dès l'origine, par rapport à des domaines d'activité, tel que les chantiers de construction ou l'extraction de ressources naturelles, autrement dit l'activité exercée par l'employeur. Ce n'est pas le cas pour la prospection commerciale, ajoutée en 2005 dans un alinéa distinct, qui renvoie non à un « *domaine* » d'activité (le terme n'est pas utilisé) mais à « *des activités de prospection commerciale* » (le recours au pluriel n'est pas neutre), c'est-à-dire aux missions confiées au salarié envoyé à l'étranger, quel que soit le domaine d'activité de son employeur. Autrement dit, ces dispositions nous paraissent plutôt cibler des entreprises qui développent leur activité à l'étranger grâce à de la prospection commerciale que des entreprises ayant pour objet même la prospection commerciale au profit d'entreprises tierces.

Ensuite, votre jurisprudence, quoique d'orientation plutôt libérale, n'est pas univoque. Elle se montre parfois plus stricte selon les dispositions qui sont discutées : dans la décision du 19 novembre 2008, *H...*, (n° 298761, aux T., RJF 2/09 n° 121), vous avez par exemple jugé que les activités de restauration et services aux entreprises ne sont pas au nombre des activités exonérées, alors même que les prestations seraient fournies au bénéfice des personnels d'entreprises relevant de secteurs d'activité entrant dans le champ de l'exonération. Et, bien entendu, vous ne vous interdisez pas systématiquement de mobiliser les travaux préparatoires pour mieux cerner la portée de ce dispositif. Vous pouvez voir, parmi d'autres, la décision du 5 octobre 1988, *X...* (n° 74458, aux T., RJF 11/88 n° 1217), refusant de regarder le commandement d'un navire de pêche et la formation de l'équipage comme se rapportant à la prospection, la recherche ou l'extraction de ressources naturelles, ou la décision du 17 mai 2000, *C...* (n° 199229, aux T., RJF 8-9/00 n° 927), jugeant que l'Etat n'est pas au nombre des employeurs visés par l'article 81 A. Par ailleurs, le législateur a saisi l'occasion de la réforme de 2005 pour revenir sur certaines de vos interprétations et encadrer davantage le dispositif. C'est en particulier le cas de l'exonération partielle désormais prévue au II de l'article 81 A qui reprend, en réaction à vos décisions *K...* et *Min. c/ R...*, des

conditions issues de la doctrine (spécifiquement celle sur l'intérêt direct et exclusif de l'employeur) et ajoute deux nouveaux critères (notamment sur la durée effective de séjour à l'étranger d'au moins 24 heures)³.

Un détour par les travaux préparatoires n'est, dans ces conditions, pas illégitime. Ils confortent, à nos yeux, l'interprétation restrictive adoptée par la cour.

Cette interprétation est en phase avec l'objectif poursuivi, dès l'origine, par le législateur, à savoir encourager la mobilité des salariés français à l'étranger dans des secteurs difficiles lorsqu'ils travaillent au bénéfice de l'économie nationale et contribuent ainsi à l'effort d'exportation. Les travaux préparatoires à la loi du 29 décembre 1976 sont sans ambiguïté : il s'agissait de relancer la conquête des marchés étrangers dans certains secteurs pour mieux asseoir la présence économique française à l'étranger et améliorer les résultats du commerce extérieur de la France. Ainsi que le synthétise une formule de Christian Poncelet, cette incitation fiscale des salariés visait en réalité à accorder aux entreprises une « *forme d'aide à l'exportation* »⁴. Cet objectif reste prégnant lors de la réorganisation du dispositif en 2005. Il ressort des débats parlementaires, peu nourris mais clairs sur ce point, que le législateur a entendu encourager les entreprises – et plus particulièrement les petites et moyennes entreprises plus fragiles – à développer leurs activités de prospection commerciale afin d'accroître leurs exportations et leur présence à l'étranger⁵. Signalons encore qu'il avait été envisagé, dès 1976, d'ajouter à la liste des activités éligibles « *la prospection des marchés commerciaux et les études d'implantation* » mais l'amendement a été rapidement écarté par crainte que cette disposition ne soit source de fraude et d'évasion fiscales.

L'interprétation des juges du fond est également cohérente avec la genèse de la disposition litigieuse. Le requérant reproche à la cour d'avoir ajouté une condition non prévue par la loi, directement inspirée des commentaires administratifs. Il faut cependant rappeler qu'une instruction du 26 juillet 1977⁶, reprise par la documentation administrative de base⁷, recommandait d'ores et déjà à l'administration d'apprécier « *avec compréhension* » la situation des salariés dont les rémunérations se rapportaient à la prospection de la clientèle de certains marchés commerciaux et de leur permettre de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 81 A du CGI après un « *examen du cas particulier* », « *lorsqu'il sera établi que cette prospection conditionne réellement*

³ Pour plus de précisions, voir notamment Assemblée nationale, rapport n° 2720 de G. Carrez, enregistré le 1^{er} décembre 2005.

⁴ Voir notamment : Rapport n° 2663 de M. Bénard, Assemblée nationale, annexé au procès-verbal de la séance du 2 décembre 1976 ; intervention de M. Bénard, Assemblée nationale, séance 7 décembre 1976 ; intervention de J. Habert, Sénat, séance du 17 décembre 1976. Voir également les propos de C. Poncelet respectivement devant l'Assemblée Nationale (séance du 7 décembre 1976) et devant le Sénat (séance du 17 décembre 1976).

⁵ Voir notamment les interventions de G. Carrez et Ph. Auberger devant l'Assemblée nationale, lors de la deuxième séance du 8 décembre 2005 ; le rapport n° 129 de Ph. Marini, Sénat, tome I, déposé le 14 décembre 2005 ; de manière moins nette les échanges devant le Sénat lors de la séance du 19 décembre 2005.

⁶ Référéncée 5 B-24-77, § 36.

⁷ Référéncée 5 F-1312, n° 8, 20 juin 1998.

l'implantation de sociétés françaises à l'étranger ». Le législateur a souhaité en 2005 légaliser cette tolérance administrative.

On objectera certes qu'il n'a pas repris dans la loi cette dernière précision. Les travaux préparatoires ne témoignent toutefois d'aucune volonté de se démarquer de cette interprétation administrative, retenue de longue date et ce, comme le souligne expressément l'instruction du 26 juillet 1977, « *conformément aux engagements pris par le ministre au cours des débats parlementaires* ». Le législateur a seulement souhaité inscrire cette possibilité dans la loi elle-même pour contrer les effets de votre jurisprudence qui refusait de voir dans cette instruction une interprétation formelle de la loi fiscale opposable sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, ce qui empêchait en pratique les contribuables de contester un éventuel refus de l'administration d'en faire application (CE, 17 décembre 2003, *D...*, n° 248854, au Rec. sur un autre point, RJF 3/04 n° 248, concl. G. Bachelier au BDCF 3/04 n° 36). Le seul assouplissement consenti par le législateur concerne la durée minimum d'exercice de l'activité à l'étranger, abaissée à 120 jours au lieu des 183 jours exigés pour les autres activités.

A l'aune de l'ensemble de ces éléments, nous vous invitons donc à confirmer l'interprétation retenue par la cour qui nous paraît au surplus opportune en évitant, comme en l'espèce, que ce dispositif d'exonération bénéficie *in fine* à des sociétés qui, établies dans des Etats tiers, en sont exclues. Si nous vous avons convaincus, le sort du pourvoi est scellé.

En premier lieu, si vous admettez avec nous que la lettre du texte n'est pas aussi limpide que le soutient le pourvoi, la cour a pu mobiliser, sans erreur de droit, les travaux préparatoires pour interpréter les dispositions litigieuses conformément à votre jurisprudence *Commune de Houdan* (Section, 27 octobre 1999, au Rec.). Les censures restent, au demeurant, relativement rares sur ce terrain, à moins que l'interprétation retenue ne heurte frontalement la lettre du texte, ce qui n'est pas le cas ici.

C'est, en deuxième lieu, sans erreur de droit, ni contradiction de motifs, en dépit d'une certaine maladresse rédactionnelle, que la cour a jugé que l'exonération d'imposition dont peut bénéficier un contribuable qui a été envoyé à l'étranger par son employeur et y a exercé une activité salariée de prospection commerciale pendant une durée de 120 jours au cours d'une période de douze mois consécutifs ne concerne que les seules activités de prospection commerciale réalisées afin d'assurer le développement de l'activité d'exportation de son employeur ou de ses activités à l'étranger.

C'est, en dernier lieu, sans erreur de droit qu'elle a rejeté les prétentions du requérant sur le terrain de la doctrine. Les paragraphes 290 à 340 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-RSA-GEO-10-20, qui énoncent notamment que l'exonération d'impôt sur le revenu instituée par l'article 81 A pour les salariés exerçant à l'étranger une activité de prospection commerciale ne s'applique que dans le cas où cette activité est « *dédiée au développement de l'activité*

d'exportation de l'entreprise ou en relation directe avec l'essor de l'entreprise à l'étranger », ne comportent aucune interprétation formelle de la loi fiscale différente de celle dont il a été fait application.

PCMNC au rejet du pourvoi, y compris les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.