

Droit fiscal

De la juste qualification fiscale de l'indemnité versée dans le cadre d'une transaction après démission

Une somme versée dans le cadre d'une transaction intervenant après une démission peut-elle être fiscalement assimilée à une indemnité de licenciement lorsque le départ a été provoqué par l'employeur ? Voilà la question qui a été soulevée devant le Conseil d'Etat et à laquelle il a répondu dans un arrêt en date du 24 janvier 2014 : un directeur des ventes présente sa démission en indiquant qu'il a été « contraint de démissionner » en raison des pressions subies et annonce son intention de saisir le Conseil des prud'hommes. Une transaction a été conclue : le salarié perçoit la somme de 147 000 € au titre des dommages et intérêts et en contrepartie de la renonciation à toute action à l'encontre de son ancien employeur. Le contribuable a assimilé cette somme à une indemnité de licenciement, exonérée d'impôt sur le revenu (article 80 duodecies du CGI), analyse remise en cause par l'Administration fiscale. La décision rendue par le Conseil d'Etat sur le sujet élargit l'acception d'indemnité ouvrant droit à exonération d'impôt sur le revenu (I). Il adopte une posture casuistique (II).

I- L'élargissement de l'acception d'indemnité bénéficiant du régime d'exonération (article 80 duodecies du CGI)

Par un revirement de jurisprudence¹, le Conseil d'Etat élargit le champ d'application du régime de faveur instauré par l'article 80 duodecies du CGI en faisant application de la position adoptée par le Conseil constitutionnel² sur la différence de traitement fiscal des sommes versées à l'occasion de la rupture d'un contrat de travail.

1- L'article 80 duodecies du CGI pose un principe de fiscalisation des indemnités perçues à l'occasion de la rupture du contrat de travail, à l'exception de certains cas limitativement prévus.

L'exonération totale d'impôt sur le revenu bénéficie :

- aux indemnités légales ou conventionnelles³ de licenciement,
- aux indemnités versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (PSE)
- aux indemnités accordées par le juge du contrat de travail qui sanctionnent notamment le non-respect de la procédure de licenciement ou l'absence de cause réelle et sérieuse.

Aux termes de l'article 80 duodecies du CGI en principe, toutes sommes versées à l'occasion de la rupture d'un contrat de travail sont imposables. Par exception, les indemnités de licenciement bénéficient d'un régime d'exonération partielle ou totale d'impôt sur le revenu

L'exonération partielle d'impôt sur le revenu bénéficie aux autres indemnités de rupture du contrat de travail, et plus précisément à concurrence de la somme la plus élevée entre :

- la moitié de l'indemnité perçue
- ou deux fois le montant de la rémunération annuelle brute⁴ perçue par le salarié au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat.

Dans la limite de six fois le plafond annuel de la sécurité sociale en vigueur lors du versement de l'indemnité, soit 225 288 € en 2014.

- Ou le montant de l'indemnité prévue par la convention collective de branche ou à défaut par la loi.

La question est de savoir si ce régime fiscal préférentiel peut bénéficier à des cas non légalement visés, et notamment à un cas de démission ? Le Conseil d'Etat répond par l'affirmative et admet que ces sommes puissent être ainsi exonérées partiellement d'impôt sur le revenu, dans les limites prévues à l'article 80 duodecies du CGI.

Remarque :

L'article 21 de la loi du 14 juin 2013 prévoit la possibilité de mettre un terme au litige qui oppose le salarié à l'employeur lors de la phase de conciliation prud'homale. En cas d'accord, l'employeur verse au salarié, en sus des indemnités légales conventionnelles ou contractuelles, une indemnité forfaitaire dont le montant est fixé comme suit :

Ancienneté	Indemnité forfaitaire
<2 ans	2 mois de salaire
2 à 8 ans	4 mois de salaire
8 à 15 ans	8 mois de salaire
15 à 25 ans	10 mois de salaire
>25 ans	14 mois de salaire

L'indemnité forfaitaire précitée est exonérée d'IR dans ces limites.

2- Le Conseil d'Etat assouplit la notion « d'indemnité » en faisant application de la réponse à la question prioritaire de constitutionnalité formulée par le Conseil Constitutionnel sur l'article 80 duodecies du CGI.

Pour le Conseil Constitutionnel, l'application du principe d'égalité de traitement fiscal des indemnités allouées à l'occasion de la rupture d'un contrat de travail, quelle qu'en soit la cause (jugement, sentence arbitrale ou transaction), permet d'étendre l'application du régime de faveur de l'article 80 duodecies du CGI aux indemnités transactionnelles.

Le Conseil Constitutionnel a, dans une décision 2013-340 QPC du 20 septembre 2013, jugé que les dispositions de l'article 80 duodecies du CGI ne sauraient, sans instituer une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi, conduire à ce que le bénéfice de ces exonérations varie selon que l'indemnité a été allouée en vertu d'un jugement, d'une sentence arbitrale ou d'une transaction. En particulier, en cas de transaction, il appartient à l'administration et, lorsqu'il est saisi, au juge de l'impôt, de rechercher la qualification à donner aux sommes faisant l'objet de la transaction.

II- La nécessité d'une approche casuistique des faits

Le Conseil d'Etat, pris en qualité de juge de cassation en l'espèce, adopte une solution pragmatique. En effet, il n'acquiesce qu'au raisonnement du contribuable sans faire droit à sa demande : il apprécie les conditions équivoques ou non équivoques de la démission, pour en conclure que la démission n'était pas contrainte. Il ressortait de l'arrêt d'appel que le salarié ne pouvait faire état que de courriers vieux de plus de deux ans et qu'il n'avait présenté sa démission qu'après s'être assuré de pouvoir faire valoir ses droits à la retraite. La Haute Assemblée conclut donc à l'imposition des sommes perçues.

La qualification des faits est soumise à l'appréciation du juge de cassation et ne relève donc pas seulement de l'appréciation des juges du fonds

A contrario, cela signifie aussi que si le salarié avait pu prouver qu'il avait été poussé à la démission et que la rupture du contrat de travail était donc en réalité imputable à l'employeur, l'indemnité transactionnelle aurait été exonérée d'impôt sur le revenu.

La même solution devrait trouver à s'appliquer en cas de prise d'acte de la rupture lorsqu'il peut être établi que la rupture s'analyse en fait en un licenciement, ce que le Conseil d'Etat va d'ailleurs être amené à examiner dans l'affaire ayant donné lieu à la décision précitée du Conseil constitutionnel du 20 septembre 2013.

L'arrêt du Conseil d'Etat porte donc les marqueurs d'un arrêt dit « de principe » et la solution devrait pouvoir être reprise, à notre sens, au profit de la rupture du mandat social d'un dirigeant.

[Article rédigé par Me Marlène Alonso et Me Mae Remise de CADRA, cabinet d'avocats en droit des affaires]



¹ Le Conseil d'Etat excluait les sommes perçues en vertu d'un accord amiable du régime d'exonération (CE 6 janvier 1984, CE 18 novembre 1985)

² Voir supra paragraphe 2

³ Prévu par la convention collective applicable

⁴ Rémunération avant déduction des cotisations sociales et de la CSG déductible