

Exonération d'impôt sur le revenu d'indemnités de licenciement

Lire les conclusions de :

Isabelle Bourion

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre (formation à 5) – N° 16LY02022 – Ministre des finances et des comptes publics c/ M.et Mme B. – 29 mars 2018 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Impôts sur le revenu, Revenus et bénéfices imposables, Indemnités de licenciement et de mise à la retraite

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ M. B. a été recruté comme directeur général de la CCI de Lyon. Un avenant à son contrat a prévu, « dans le cadre de [ses] attributions de directeur général de la CCI », l'exercice de tout mandat social au sein de personnes morales dans lesquelles la CCI a des intérêts. A ce titre, M. B. a été nommé président du directoire de la SA ADL (aéroports de Lyon) . Une « convention de mise à disposition de personnel » entre la CCI et ADL a prévu que la SA ADL reverse à la CCI « 40 % du coût réel de M. B. ».

² M. B. a été licencié de ses fonctions de directeur général de la CCI de Lyon et a perçu une somme de 281 895, 74 euros à titre d'indemnité de licenciement. Il n'a pas déclaré cette somme au titre de l'impôt sur le revenu, compte tenu de l'exonération résultant du b) du 3° du 1 de l'article 80 duodecies du code général des impôts. A l'occasion d'un contrôle, l'administration a estimé qu'à hauteur de 40 %, correspondant à ses fonctions de président du directoire de la SA ADL, distinctes de celles de directeur général de la CCI, cette indemnité était imposable. Or les fonctions de président du directoire de la SA ADL n'étaient exercées par l'intéressé qu'en sa qualité de directeur général de la CCI. L'indemnité de licenciement perçue par M. B. est liée à son licenciement par la CCI et donc exonérée d'impôt sur le revenu pour sa totalité.

³ Cf. CE, 30-12-2009 n° 316730, Bensoussan, B ; RJF 4/10 n° 351, concl. P. Collin BDCF 4/10 n° 44 (Les limites d'exonération fixées par l'article 80 duodecies du CGI s'appliquent au montant global des indemnités versées à raison de la cessation simultanée des diverses fonctions exercées par le bénéficiaire au sein de sociétés du même groupe. Il y a ainsi lieu de faire masse de la totalité des sommes perçues par un contribuable en raison de la cessation au même moment de son mandat social au sein d'une société et de ses activités salariées au sein d'autres sociétés.).

⁴ Il en va ainsi alors même que l'intéressé a continué à exercer (sur d'autres bases et à un autre titre) ses fonctions au sein d'ADL.

⁵ Cf. CE, 22-10-2012, n° 325466, Candelon, B ; RJF 1/13 n° 40, concl. E. Crépey BDCF 1/13 n° 3 (exonération de l'indemnité de licenciement, alors même que les intéressés ont continué d'exercer un mandat social dans la même entreprise).

Conclusions du rapporteur public

Isabelle Bourion

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6444](https://doi.org/10.35562/alyoda.6444)

¹ Monsieur B., qui avait débuté son activité professionnelle au sein de la chambre de commerce et d'industrie (C.C.I.) du Rhône le 1^{er} décembre 1996 en tant que directeur de l'industrie, en a été nommé directeur général le 28 septembre 2005.

² A la suite du transfert en 2007 de la gestion de la concession des aéroports de Lyon de la C.C.I. à la S.A. des Aéroports de Lyon (A.D.L.), nouvellement créée, M. B., par un avenant à son contrat de travail en date du 27 février 2007, a exercé un mandat de président du directoire de cette société.

³ Il a été mis, par la C.C.I. du Rhône, à disposition, à hauteur de 40 % de son temps de travail, de la S.A. A.D.L. laquelle remboursait à la C.C.I. 40 % de la rémunération de M. B.. Cela a été convenu par une convention en date du 18 décembre 2007.

⁴ Ultérieurement, le 31 juillet 2009, M. B. a été licencié de ses fonctions de directeur général de la C.C.I. du Rhône et a perçu une somme de 281 895, 74 euros à titre d'indemnité de licenciement.

⁵ M. et Mme B. ont fait l'objet d'un ECSFP portant sur leurs revenus des années 2008 et 2009, à l'issue duquel l'administration a considéré que l'indemnité de licenciement versée au requérant par la C.C.I. du Rhône était imposable à hauteur de 40 % dans la mesure où elle correspondait au temps de travail consacré par M. B. à ses fonctions de président du directoire de la S.A. ADL.

⁶ Elle a par suite procédé, notamment, à un rehaussement de salaires de M. B. au titre de l'année 2009.

⁷ Les premiers juges estimant que M. B. occupait à temps plein au sein de cet établissement l'emploi statutaire de directeur général, même s'il était pour 40 % de son temps de travail mis à la disposition de la SA ADL, dès lors que cette société ne le rémunérait pas mais se bornait à rembourser 40 % à la CCI, ont déchargé M. et Mme B. des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu et des contributions sociales et pénalités correspondantes auxquelles ils avaient été assujettis au titre de l'année 2009 à hauteur de 112 758 euros, à raison de l'imposition d'une fraction de son indemnité de licenciement.

⁸ Vous pourrez tout d'abord constater que les premiers juges ont statué ultra petita en accordant une décharge qui ne leur était pas demandée et qu'ils ont par suite entaché leur jugement d'irrégularité.

9 En effet, ainsi que le fait valoir le ministre, et que le reconnaissent M. et Mme B., les premiers juges ont décidé de prononcer le dégrèvement de la cotisation supplémentaire de contributions sociales qui leur a été assignée au titre de l'année 2009, pour un montant de 1 110 euros, outre 79 euros de pénalités, alors que ce rehaussement correspondait à une rectification acceptée en matière de revenus fonciers.

10 **Par suite, il conviendra d'annuler le jugement et de statuer par la voie de l'effet dévolutif.**

11 Aux termes de l'article 80 duodecimes du code général des impôts :
« 1. Toute indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail constitue une rémunération imposable, sous réserve de l'exonération prévue au 22° de l'article 81 et des dispositions suivantes. Ne constituent pas une rémunération imposable : (...) 3° La fraction des indemnités de licenciement versées en dehors du cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi au sens des articles L. 1233-32 et L. 1233-61 à L. 1233-64 du code du travail, qui n'excède pas : (...) ; b) (Soit) le montant de l'indemnité de licenciement prévue par la convention collective de branche, par l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut, par la loi ; (...) ».

12 En vertu de l'arrêté modifié du 25 juillet 1997 portant statut du personnel des chambres de commerce et d'industrie, et plus spécifiquement de son article 46 relatif aux modalités de calcul et de paiement de l'indemnité de licenciement du Directeur Général :

13 "L'indemnité de licenciement est égale à six mois de traitement avant cinq ans de services. Elle est portée respectivement à un an, deux ans et trois ans de traitement après cinq, dix ou quinze ans de services. Ce montant est majoré au prorata de la durée des services accomplis entre cinq ans et dix ans ou entre dix et quinze ans.

14 Les services à prendre en compte correspondent, pour leur totalité, à ceux accomplis en qualité de Directeur Général de la Chambre et, pour le tiers de leur durée, à ceux effectués dans d'autres fonctions de la même Chambre.

15 Le traitement à prendre en compte correspond à 1' ensemble de la rémunération perçue par le Directeur Général à la date où il cesse ses fonctions, à 1' exclusion des indemnités représentatives de frais. L'indemnité est versée dans sa totalité au Directeur Général à la date d'expiration du préavis ou, à défaut, de cessation effective de ses fonctions. "

16 Par application de ces textes, l'indemnité a été calculée de la manière suivante :

17 Elle a tenu compte de l'ancienneté de M. B. en qualité de Directeur de l'Industrie de la CCI du 1^{er} déc 1996 au 28 sept 2005 (soit 106 mois correspondant à 8, 83 ans retenus pour le tiers de la durée soit 2, 944) puis en qualité de Directeur Général du 28 sept 2005 au 31 juillet 2009 (52 mois ou 4, 345 ans), soit une durée totale de services de 7, 289 ans.

18 L'indemnité étant portée respectivement à un an de traitement après cinq de services et ce montant étant majoré au prorata de la durée des services accomplis entre cinq ans et dix ans, il en est résulté une indemnité égale à 1, 4578 an de traitement (1an + 2, 289/5ans), qui ressort au montant de 281 896 € (14 559.31 x 13 + 4100) x 1, 4578.

19 Le calcul de l'indemnité a été effectué sur la base de l'ensemble de la rémunération versée par la CCI à Monsieur B. à la date de son licenciement le 31/07/2009 (soit 14 559, 31 € mensuel auquel s'ajoutent 4100 € d'avantage en nature).

20 Selon l'administration, 40% de l'indemnité litigieuse correspond à la rémunération des fonctions de Président de directoire de la SA ADL, juridiquement distinctes de celles de directeur général de CCI et qui ne relèvent pas du statut des directeurs généraux de la CCI donc de l'exonération prévue par les dispositions précitées.

21 La question qui se pose est donc de savoir si le montant de l'indemnité versée à M. B. en raison de son licenciement correspond au montant de l'indemnité prévue par les statuts ou si elle n'y correspond pas, à hauteur de la part correspondant à la prise en compte de la rémunération des fonctions de président du directoire de la SA ADL.

22 Vous pourriez considérer, ainsi que le soutient l'administration, que le transfert de la concession des aéroports de Lyon à une société anonyme a entraîné, à compter de mars 2007, la dissociation juridique des fonctions de Directeur général de la CCI et de Président du Directoire de la SA Aéroports de Lyon nouvellement créée.

23 En conséquence, l'intervention de M. B. dans la SA ADL ne l'est pas en qualité d'agent de la CCI prêté à la SA mais en tant que mandataire social nommé à ce poste par les organes sociaux de la SA, de sorte qu'il est juridiquement lié à la SA, indépendamment de ses fonctions au sein de la CCI.

24 Par suite, nonobstant un payeur conventionnellement unique, M. B. exerce des fonctions juridiquement disjointes au sein de la CCI d'une part et de la SA d'autre part, dont la valorisation en fonction du temps passé ressort à 60% au sein de la CCI et 40 % au sein de la SA.

25 Or, l'article 46 des statuts des CCI prévoyant que « *Le traitement à prendre en compte correspond à l'ensemble de la rémunération perçue par le Directeur général* » s'entendrait, au vu de ce qui vient

d'être dit, comme visant la rémunération perçue par le directeur général **en cette seule qualité**.

Par suite, l'indemnité de licenciement ne pouvait prendre en compte ses fonctions de mandataire social auprès de la SA ADL.

Par suite, l'administration serait fondée à imposer l'indemnité de licenciement à hauteur de 40%.

Cependant, et c'est la solution que nous vous proposons, vous pourriez considérer comme l'a fait le tribunal, que l'intégralité du traitement versé par la CCI de Lyon à M. B. l'était en rémunération de son activité de directeur général de cette chambre de commerce et d'industrie, peu important le fait qu'une partie du temps de son travail ait été consacrée à des fonctions de président du directoire de la SA ADL ou autrement dit, et comme l'évoque l'article 46 des statuts des CCI pour calculer l'indemnité de licenciement, « *Le traitement à prendre en compte correspond à l'ensemble de la rémunération perçue par le Directeur général* »

D'ailleurs, si le mandat social de M. B. dans ADL a pris fin, c'est uniquement consécutivement à son licenciement par la CCI, puisque, selon l'avenant de 2007 ce mandat n'était exercé que « *dans le cadre de [ses] attributions de DG de la CCI* ».

Et si ce mandat s'est ensuite poursuivi, c'est sur d'autres bases et, à d'autres conditions, comme le laisse penser l'accord transactionnel conclu entre la Cci et M. B. le 2 juillet 2009, qui prévoyait, en ce qui concerne son mandat dans ADL, qu'il renoncerait à toute action en justice pour solliciter des D&I du fait de son licenciement, à la condition notamment que le Conseil de surveillance de la SA ADL fixe sa rémunération en qualité de Président du Directoire à un montant correspondant aux accords qu'il a pris par ailleurs et qui ne correspond plus à celle qu'il percevait précédemment de la CCI de Lyon.

De sorte qu'on peut donc analyser l'indemnité de licenciement comme réparant les conséquences pour l'intéressé de la perte de l'ensemble de ses fonctions, sans qu'on doive tenir compte de ce qu'il a, en fait, conservé l'une d'elles.

Le Ce a déjà eu l'occasion, dans une hypothèse d'application de l'article 80 duodecies, de juger que des indemnités de licenciement n'avaient pas à être assujetties à l'Ir, alors même que les intéressés ont continué d'exercer un mandat social dans la même entreprise. Voir en ce sens CE 22-10-2012 n° 325466, 10e et 9e s.-s., B ; RJF 1/13 n° 40, concl. E. Crépey BDCF 1/13 n° 3.

En conséquence, vous pourrez considérer que la totalité de l'indemnité de licenciement versée à M. B. devait être exonérée d'impôt sur le revenu en application des dispositions du b) du

3° du 1 de l'article 80 duodecies du code général des impôts.

34 Et si le ministre fait valoir, à titre subsidiaire, que la fraction de l'indemnité de 76 048 € excédant six fois le plafond annuel de la sécurité sociale en vigueur à la date de versement de l'indemnité, en application des dispositions de l'article 80 duodecies 2 du code général des impôts devait être imposée, il résulte de la lecture même des textes qu'y compris pour les mandataires sociaux, la fraction des indemnités de licenciement versées en dehors du cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi ne constitue pas une rémunération imposable lorsqu'elle n'excède pas le montant de l'indemnité de licenciement prévue par la convention collective de branche.

35 **Par suite, vous pourrez rejeter ce moyen.**

36 **Par ces motifs, nous concluons :**

37 - A l'annulation de l'article 1^{er} du jugement du 22 mars 2016 du tribunal administratif de Lyon en tant qu'il concerne les contributions sociales supplémentaires auxquelles M. et Mme B. ont été assujettis au titre de l'année 2009 et par voie de conséquence à ce que les contributions sociales supplémentaires auxquelles M. et Mme B. ont été assujettis au titre de l'année 2009 soient remises à leur charge à concurrence d'un montant total de 1 110 euros en droits et 79 euros en pénalités.

38 - Au rejet du surplus des conclusions du recours du ministre de l'action et des comptes publics.