

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE TOULOUSE**

N° 2006785, 2101930

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. X
Mme Y

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Natacha Soddu
Rapporteuse

Le tribunal administratif de Toulouse

(5^{ème} chambre)

Mme Florence Nègre-Le Guillou
Rapporteuse publique

Audience du 4 avril 2023
Décision du 18 avril 2023

19-04-02
C+

Vu les procédures suivantes :

I. Par une requête enregistrée le 30 décembre 2020 sous le n° 2006785, M. Hervé X, représenté par Me Brefeil, doit être regardé comme demandant au tribunal :

- 1°) de prononcer la décharge partielle des cotisations primitives à l'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2019 ;
- 2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- 3°) de condamner l'Etat aux dépens.

M. X soutient que :

- il remplit la condition afférente à la durée d'expatriation posée à l'article L. 81 A du code général des impôts, puisqu'il a travaillé à l'étranger 123 jours sur une période de douze mois consécutifs ;
- le nombre de jours de repos hebdomadaire à prendre en compte doit être calculé par rapport au nombre total annuel de jours de repos hebdomadaire, au *pro rata* du nombre de jours passés à l'étranger ;
- il doit bénéficier d'une exonération partielle au titre de son activité de prospection commerciale à l'étranger, à hauteur de 54 460 euros.

Par un mémoire en défense enregistré le 29 juillet 2021, le directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne conclut au

rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par M. X ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

II. Par une requête enregistrée le 6 avril 2021 sous le n° 2101930, M. Hervé X et Mme Sandrine Y, représentés par Me Brefeil, doivent être regardés comme demandant au tribunal :

1°) de prononcer la décharge partielle des cotisations primitives à l'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2019 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

3°) de condamner l'Etat aux dépens.

M. X et Mme Y soutiennent que :

- M. X remplit la condition afférente à la durée d'expatriation posée à l'article L. 81 A du code général des impôts, comme ayant travaillé à l'étranger 123 jours sur une période de douze mois consécutifs ;

- le nombre de jours de repos hebdomadaire à prendre en compte doit être calculé par rapport au nombre total annuel de jours de repos hebdomadaire, *au prorata* du nombre de jours passés à l'étranger ;

- la période de douze mois consécutifs pour bénéficier de l'exonération posée à l'article L. 81 A du code général des impôts doit s'apprécier sur une période glissante de douze mois, soit du 1^{er} novembre 2018 au 31 octobre 2019 ;

- ils doivent bénéficier d'une exonération partielle au titre de l'activité de prospection commerciale de M. X à l'étranger, à hauteur de 54 460 euros.

Par un mémoire en défense enregistré le 26 juillet 2021, le directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par M. X et Mme Y ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts ;
- le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Soddu, rapporteure ;
- et les conclusions de Mme Nègre- Le Guillou, rapporteure publique.

Considérant ce qui suit :

1. La requête n° 2006785 présentée pour M. X et la requête n° 2101930 présentée pour M. X et Mme Y présentent à juger des questions semblables, sont relatives à une même imposition, concernent un même foyer fiscal, et ont fait l'objet d'une instruction commune. Il y a lieu de les joindre pour qu'il y soit statué par un seul jugement.

2. M. X et Mme Y sont résidents fiscaux français et ont été assujettis conjointement en qualité de couple pacsé à l'impôt sur les revenus de l'année 2019, conformément à la déclaration souscrite. Par deux réclamations contentieuses en date du 21 octobre 2020 et du 16 décembre 2020, rejetées par l'administration fiscale respectivement le 3 novembre 2020 et le 2 février 2021, M. X et Mme Y ont demandé à bénéficier d'une exonération partielle des revenus salariaux au titre de l'activité de prospection commerciale à l'étranger de M. X. Par leurs requêtes, ils demandent au tribunal de prononcer la décharge partielle des cotisations primitives à l'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2019.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne la loi fiscale :

3. En premier lieu, aux termes de l'article 81 A du code général des impôts : « *I. – Les personnes domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui exercent une activité salariée et sont envoyées par un employeur dans un Etat autre que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de l'activité exercée dans l'Etat où elles sont envoyées./ L'exonération d'impôt sur le revenu, mentionnée au premier alinéa est accordée si les personnes justifient remplir l'une des conditions suivantes:/ - soit pendant une durée supérieure à cent vingt jours au cours d'une période de douze mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte à des activités de prospection commerciale.(...)* ».

4. Il résulte de ces dispositions que le décompte de la période à prendre en compte pour bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison de salaires perçus en rémunération de l'activité exercée dans un autre Etat s'effectue par rapport à la durée de la mission à l'étranger, c'est à dire la période écoulée entre le premier départ et le retour définitif, en défalquant seulement les périodes pendant lesquelles le salarié est revenu en France pour y exercer une activité. Pour l'application de ces dispositions, il appartient au contribuable d'établir avoir exercé une activité salariée de prospection commerciale à l'étranger pendant une durée supérieure à cent vingt jours au cours d'une période de douze mois consécutifs. Par ailleurs, la durée totale d'activité à l'étranger comprend notamment les congés payés et congés de récupération auxquels donne droit la réalisation de la mission confiée au salarié par son employeur, quel que soit le lieu dans lequel ces congés sont effectivement pris.

5. Il résulte de l'instruction que M. X et Mme. Y sont fiscalement domiciliés en France et que M. X exerce une activité salariée auprès de la société Airbus Defense and Space SAS, établie dans un Etat membre de l'Union européenne. Dans le cadre de ses missions de prospection commerciale, M. X effectue de nombreux déplacements en Europe de l'Ouest.

6. Les requérants soutiennent que M. X a travaillé 123 jours sur une période de douze mois consécutifs à l'étranger, pour des missions de prospection commerciale, et qu'à ce titre, ils remplissent la condition afférente à la durée d'expatriation de 120 jours sur une période de douze mois consécutifs posée à l'article L 81 A du code général des impôts. Pour déterminer le calcul des 123 jours travaillés à l'étranger sur une période de douze mois consécutifs, ils se basent sur une période de douze mois glissante, soit du 1^{er} novembre 2018 au 31 octobre 2019. Il résulte de

l'instruction que M. X a bénéficié pour l'année 2017 d'une exonération d'impôt sur le revenu au titre de l'article L 81 A du code général des impôts mais qu'il n'a pas sollicité une telle exonération au titre de sa déclaration sur les revenus 2018 pour ses missions de prospection internationale effectuées au cours de l'année 2018. Ainsi, et dès lors que les dispositions précitées de l'article L. 81 A du code général des impôts n'imposent pas que la période minimale de 120 jours de travail à l'étranger soit effectuée sur une seule année civile, les requérants étaient en droit de solliciter cette exonération à raison de la période allant du 1^{er} novembre 2018 au 31 octobre 2019. Dans ces conditions, l'administration n'était pas fondée par sa décision du 2 février 2021, à rejeter la réclamation de M. X et de Mme Y au motif que la période de référence pour le calcul des cent-vingt jours chevauchait deux années civiles.

7. Il résulte toutefois de l'instruction que l'administration fiscale a également estimé que les requérants ne satisfaisaient pas à la condition de durée de la période d'activité à l'étranger, dès lors que, pour la période considérée, le nombre de jours de repos hebdomadaire passés à l'étranger devait être fixé à deux jours, seule la mission allant du jeudi 18 juillet au dimanche 21 juillet 2019, pouvant être retenue, les autres missions ayant toutes eu lieu en semaine. Si M. X et Mme Y soutiennent que le nombre de jours de repos hebdomadaire à prendre en compte doit être déterminé par rapport au nombre total annuel de jours de repos hebdomadaire, au *pro rata* du nombre de jours passés à l'étranger, ce mode de calcul qui trouve à s'appliquer pour le calcul du nombre de jours de congés annuels, ne peut cependant pas être retenu d'une part, pour le calcul du nombre de jours de repos hebdomadaire, lequel ne peut prendre en compte que les seuls jours de congé hebdomadaire effectivement passés à l'étranger, et d'autre part, pour les jours fériés qui ne sont pas déterminés par référence aux jours travaillés. En outre, si le calcul des jours de congés au *pro rata* du temps passé à l'étranger repose sur le fait que les jours travaillés ouvrent droit à des congés annuels ou de récupération, lesquels donnent lieu à rémunération, ce raisonnement n'est pas transposable aux jours de repos hebdomadaire et aux jours fériés, qui ne sont pas liés au nombre de jours travaillés et qui, dès lors ne donnent pas lieu à rémunération. Dans ces conditions, l'administration a pu légitimement rejeter les réclamations de M. X et Mme Y au motif que les jours de repos hebdomadaire ne pouvaient faire l'objet d'un calcul *au pro rata* des jours travaillés à l'étranger.

8. En deuxième lieu, aux termes de l'article 87 du code général des impôts : « *Toute personne physique ou morale versant des traitements, émoluments, salaires ou rétributions imposables est tenue de souscrire, dans les conditions prévues à l'article 87 A, une déclaration dont le contenu est fixé par décret. Cette déclaration doit, en outre, faire ressortir distinctement, pour chaque bénéficiaire appartenant au personnel dirigeant ou aux cadres, le montant des indemnités pour frais d'emploi qu'il a perçues ainsi que le montant des frais de représentation, des frais de déplacement, des frais de mission et des autres frais professionnels qui lui ont été alloués ou remboursés au cours de l'année précédente.* ».

9. Il résulte de ces dispositions que le contribuable qui remplit les conditions relatives à la durée et à la nature de l'activité exercée à l'étranger qu'elles prévoient est en droit de bénéficier de l'exonération prévue par l'article 81 A précité du code général des impôts, à concurrence de la seule fraction des salaires perçus au cours de l'année d'imposition qui correspond à la rémunération de l'activité ainsi exercée à l'étranger.

10. Pour rejeter la demande d'exonération de M. X et de Mme Y, l'administration s'est également fondée sur le motif tiré de ce que le montant de l'exonération ne pouvait être évalué forfaitairement. Il résulte de l'instruction, notamment de l'attestation de la société Airbus Defense and Space SAS du 19 octobre 2020, que M. X a exercé pour cette société une activité de prospection commerciale à l'étranger pendant une durée de 114 jours en 2019, et a perçu de cette

société une rémunération nette imposable de 207 065,22 euros en 2019. Toutefois, cette attestation ne permet pas de déterminer le montant de la rémunération afférente au travail effectué par M. X à l'étranger. Si M. X soutient que la détermination de ce montant doit s'effectuer au *prorata temporis* du nombre jours travaillés à l'étranger, il résulte des dispositions précitées que le salarié qui entend se prévaloir des dispositions de l'article L. 81 A du code général des impôts, doit justifier de manière précise et concrète, par tout moyen et document, le montant de la part des salaires relatifs aux séjours et missions exercées à l'étranger. En outre, l'absence d'attestation de l'employeur au titre de l'année 2018 ne permet pas de déterminer le montant de la rémunération afférente au travail effectué à l'étranger par M. X au titre de l'année 2018. Ainsi, l'administration fiscale a pu à bon droit opposer également ce motif aux requérants pour rejeter leur demande d'exonération.

En ce qui concerne l'interprétation de la loi fiscale :

11. Si M. X et Mme Y invoquent les paragraphes du bulletin officiel des impôts RAS-GEO-10-20 du 29 juillet 2018 se rapportant au décompte de la durée de l'activité exercée à l'étranger au regard de l'article L. 81 A du code général des impôts, ceux-ci n'apportent pas d'interprétation de la loi fiscale différente de celle dont il a été fait application aux points précédents.

12. Il résulte de tout ce qui précède que les requêtes de M. X et de Mme Y doivent être rejetées.

Sur les frais liés au litige :

13. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'est pas dans la présente instance la partie perdante, la somme que les requérants au titre des frais exposés et non compris dans les dépens.

Sur les conclusions relatives aux paiement des dépens :

14. Les parties n'ont été exposées à aucun dépens dans la présente instance. Par suite, les conclusions présentées par les requérants sur le fondement des dispositions de l'article R. 761-1 du code de justice administrative doivent être rejetées.

DECIDE:

Article 1^{er} : Les requêtes n°2006785 de M. X et n° 2101930 de M. X et de Mme Y sont rejetées.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. Hervé X, à Mme Sandrine Y, et au directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne.

Délibéré après l'audience du 4 avril 2023, à laquelle siégeaient :

Mme Héry, présidente,
Mme Soddu, première conseillère,
Mme Biscarel, conseillère,

Rendu public par mise à disposition au greffe le 18 avril 2023.

La rapporteure,

La présidente,

N. SODDU

F. HÉRY

La greffière,

M. BÉNAZET

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne et à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition conforme :
La greffière en chef,