

TA Toulouse, 5^e chambre
Audience du 4 avril 2023
Dossiers n°2006785 X et n°2101930 X et Y

Conclusions

Florence Nègre-Le Guillou, rapporteure publique

M. X et Mme Y ont été assujettis conjointement, en qualité de couple pacsé, à l'impôt sur les revenus de l'année 2019. Par deux réclamations contentieuses successives 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 contesté l'impôt sur les revenus mis à leur charge au titre de l'année 2019 et ont demandé à bénéficier d'une exonération partielle des revenus salariaux de M. X au titre de son activité de prospection commerciale à l'étranger. M. X a transmis au tribunal une première requête, enregistrée le 30 décembre 2020, à l'encontre de la décision de rejet de sa première réclamation, puis une seconde requête enregistrée le 6 avril 2021, à l'encontre de la décision de rejet de sa seconde réclamation. Par les présentes requêtes, les requérants vous demandent de prononcer la décharge partielle des cotisations primitives d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2019, en application des dispositions de l'article 81 A du code général des impôts relatives à l'exonération d'impôt sur le revenu, accordée sous certaines conditions, à raison des salaires perçus en rémunération d'une activité de prospection commerciale exercée à l'étranger. Notons, à cet égard, que si la demande d'exonération ne porte que sur une partie des revenus imposables, l'application de l'exonération sollicitée conduirait en l'espèce, s'il y était fait droit, eu égard aux réductions d'impôt par ailleurs mentionnées sur leur avis d'imposition, à une décharge totale des cotisations primitives d'impôt sur le revenu mises à leur charge au titre de l'année 2019, d'un montant de 4 835 euros. Les requérants vous demandent également de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre des frais d'instance.

Le cadre juridique du litige qui vous est soumis est le suivant. En application de l'article 81 A du code général des impôts, les salariés qui sont envoyés à l'étranger par leur employeur, mais qui conservent leur domicile fiscal en France, peuvent bénéficier d'une exonération totale d'impôt sur le revenu à raison de la part des salaires qu'ils ont perçus en rémunération de leur activité exercée à l'étranger, lorsqu'ils se trouvent dans l'un des deux cas suivants :

- soit lorsque les rémunérations ont été effectivement soumises dans l'Etat d'exercice de l'activité à un impôt sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient supporté en France (article 81 A, I-1° du code général des impôts) ;
- soit lorsque les rémunérations se rapportent à l'une des activités limitativement énumérées par la loi, activités qui doivent être exercées à l'étranger pendant une certaine durée. C'est dans ce 2^e cas de figure que se situe la demande des requérants, dès lors qu'ils se prévalent d'une exonération liée à la nature de l'activité exercée. Les activités limitativement énumérées par le 2° du I de l'article 81 A du code général des impôts sont les suivantes : la réalisation de chantiers de construction ou de montage, l'installation et l'exploitation d'ensembles industriels, la recherche ou l'extraction de ressources naturelles, la navigation à bord de navires immatriculés au registre international français et enfin les activités de prospection commerciale. En l'espèce, les requérants se prévalent de l'exonération concernant ce dernier type d'activité, à savoir les activités de prospection commerciale. En application de l'article 81 A, I-2° du code général des impôts, la durée d'exercice de l'activité de prospection commerciale exercée à l'étranger doit être supérieure à 120 jours au cours d'une période de douze mois consécutifs¹ pour ouvrir droit à l'exonération totale des revenus afférents à cette activité.

Les requérants soutiennent que M. X remplit l'ensemble des conditions lui permettant de bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu, prévue par l'article 81 A du code général des impôts, à raison des salaires perçus en rémunération de son activité de prospection commerciale exercée à l'étranger. Il résulte de l'instruction, et il n'est au demeurant pas contesté, que M. X remplit les conditions relatives à la domiciliation fiscale, à l'exercice d'une

¹ L'article 81 A du code général des impôts dispose que : « I. – Les personnes domiciliées en France (...) 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'employeur doit être établi en France ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne, ou dans un autre 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 fiscales. / L'exonération d'impôt sur le revenu (...) est accordée si les personnes justifient remplir l'une des conditions suivantes: (...) / 2° Avoir exercé l'activité salariée (...) : / (...) 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 (...) ».

activité salariée, au lieu d'établissement de l'employeur et au lieu d'exercice de l'activité. M. X est en effet domicilié en France, il occupe un poste salarié au sein de la société Airbus Defence and Space, elle-même établie en France, à Blagnac, et il exerce des missions de prospection commerciale internationale dans le cadre de ses fonctions de directeur des ventes aéronautiques. Le litige qui vous est soumis porte sur la condition afférente à la durée d'expatriation posée à l'article L. 81 A, à savoir avoir une durée d'exercice de cette activité supérieure à 120 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs. Si M. X soutient qu'il a travaillé à l'étranger 123 jours sur une période de douze mois consécutifs courant du 1^{er} novembre 2018 au 31 octobre 2019, l'administration fiscale a rejeté sa première réclamation au motif que le calcul de la durée de la période d'activité à l'étranger était erroné, puis a rejeté sa seconde réclamation au motif que la période de référence ne pouvait chevaucher deux années civiles. Les requérants contestent, par les deux requêtes dont vous êtes saisies, les deux motifs de rejet qui leur ont été successivement opposés par l'administration fiscale.

Nous vous proposons d'accueillir le moyen relatif à la période de référence à prendre en compte pour le calcul de la période d'activité à l'étranger. En l'espèce, l'administration a rejeté la 2^e réclamation, par une décision du 2 février 2021, au motif que la période chevauchant deux années civiles ne pouvait être retenue. Les requérants soutiennent au contraire que la période de douze mois consécutifs mentionnée à l'article L. 81 A du code général des impôts peut s'apprécier sur une période glissante de douze mois dès lors que l'activité de M. X à l'étranger est discontinuée. Nous pensons que les requérants sont fondés à se prévaloir d'une période de référence à cheval sur deux années civiles, à savoir la période courant du 1^{er} novembre 2018 au 31 octobre 2019, pour deux raisons.

D'une part, l'article 81 A du code général des impôts, lequel dispose que l'activité salariée doit être exercée à l'étranger « *pendant une durée supérieure à cent vingt jours au cours d'une période de douze mois consécutifs* », ne fait pas mention de l'année civile. Il résulte selon nous de ces dispositions que le nombre de jours permettant de bénéficier de l'exonération peut se décompter en année glissante, à cheval sur deux années civiles. Les requérants se prévalent, au demeurant, du bulletin officiel des impôts BOI-RSA-GEO du 29 janvier 2018, aux termes duquel « *lorsque la mission exercée à l'étranger chevauche deux années civiles, le décompte de la durée s'effectue en glissement* ». D'autre part, l'administration admet finalement, dans ses écritures en défense, que M. X, qui avait demandé à bénéficier de l'exonération au titre de l'année 2017 mais ne l'a pas demandé au titre de l'année 2018, est fondé, à ce titre, à solliciter

le bénéfice de l'exonération au titre de l'impôt sur le revenu de l'année 2019 en prenant en compte une période de 12 mois consécutifs allant du 1^{er} novembre 2018 au 30 octobre 2019². L'administration fiscale admet donc, dans le cadre de l'instance, que le motif de rejet de la seconde réclamation, à savoir le rejet de la période de référence courant du 1^{er} novembre 2018 au 30 octobre 2019, était infondé. S'il y a très peu de jurisprudence sur ce point, le tribunal administratif de Lille a adopté cette solution dans un jugement du 16 décembre 2016, n°1401721³. Nous vous proposons donc d'accueillir ce premier moyen.

Toutefois, le premier motif de refus opposé par l'administration fiscale, relatif aux modalités de calcul de la durée de la période d'activité à l'étranger, est selon nous fondé et justifie, à lui seul, le rejet de la demande d'exonération formulée par les requérants.

L'administration fiscale a rejeté leur première réclamation par une décision du 3 novembre 2020, au motif que le calcul de la période d'activité à l'étranger, plus précisément les modalités de prise en compte des jours de repos hebdomadaire dans cette période d'activité à l'étranger, étaient erronées. Précisons que le débat ne porte pas sur le principe même d'inclure les jours de repos hebdomadaire dans le calcul de la période d'activité à l'étranger, mais sur les modalités de prise en compte de ces jours de repos hebdomadaire.

Les requérants se prévalent là encore du bulletin officiel des impôts BOI-RSA-GEO du 29 janvier 2018, selon lequel le calcul des 120 jours inclut les jours de repos hebdomadaires se rapportant à l'activité exercée à l'étranger, ainsi que les jours de congés de récupération et les jours de congés payés auxquels donne droit l'activité, de même que les congés pour accident du travail ou pour maladie consécutifs à cette activité, même si ces différents jours de congés sont pris en France. Le litige repose sur une divergence d'interprétation s'agissant des jours de repos hebdomadaire. L'administration fiscale a refusé l'exonération au motif que seuls les jours de repos hebdomadaires effectivement passés à l'étranger devaient être comptabilisés dans le calcul des 120 jours ouvrant droit à exonération. Les requérants soutiennent que 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, c'est-à-dire selon les mêmes modalités de calcul que celles qui sont mises en œuvre pour les jours de congés annuels et les jours de congés de récupération.

² Il ressort de l'attestation de son employeur que M. X n'atteint pas les 120 jours sur la seule année civile 2019.

³ Cf. Navis fiscal, IRPP-division VII-point 24100.

En appliquant cette méthode de calcul, M. X se prévaut de 17 jours travaillés et de 10 jours de congés et de repos hebdomadaire sur la période du 1^{er} novembre au 31 décembre 2018, ainsi que de 60 jours de travail et 36 jours de congés et de repos hebdomadaire sur la période courant du 1^{er} janvier 2019 au 31 octobre 2019, soit un total de 123 jours. Les requérants en déduisent que les revenus de M. X, qui s'élevaient en 2019 à 207 065 euros, doivent faire l'objet d'une exonération partielle sur la somme de 54 460 euros. L'administration a retenu, quant à elle, une période de 77 jours de mission incluant 2 jours de repos hebdomadaire effectivement passés à l'étranger, auquel elle a ajouté 9 jours de congés payés calculés par rapport au nombre total de congés annuels, au prorata du temps passé à l'étranger, soit un total de 86 jours sur la période de 12 mois consécutifs.

Au-delà du calcul précis de la durée de la période d'activité à l'étranger effectuée par M. X dans le cas d'espèce, vous devrez prendre position, dans le litige qui vous est soumis, sur les modalités de prise en compte des jours de repos hebdomadaire dans ce calcul.

Les requérants se réfèrent, à cet égard, à un arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes du 10 juillet 2014 n°13NT01180, mais cet arrêt évoque seulement les jours de congés payés et les jours de congés de récupération et reprend, à ce titre, une décision du Conseil d'Etat du 17 décembre 2003, M. David, n° 248854, fichée en A.

De même, les requérants se prévalent d'un jugement du tribunal administratif de Toulouse du 19 mars 2019 n°1702035, mais là encore ce jugement n'évoque expressément que les jours de congés payés et de récupération⁴. Vous noterez que dans un autre jugement du 24 février 2020, n° 1803909, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté la requête d'un directeur de vente de la société Airbus. Ce jugement a été confirmé en appel par la cour administrative d'appel de Bordeaux, par un arrêt du 10 mars 2022, n° 20BX01434. Toutefois, ce jugement et cet arrêt ne se prononcent pas davantage sur les critères de prise en compte des jours de repos hebdomadaire.

Pour trancher cette question, revenons-en à la décision du Conseil d'Etat du 17 décembre 2003, M. David, n° 248854, fichée en A : le Conseil d'Etat a jugé que pour l'application des dispositions du premier alinéa du II de l'article 81 A du code général des impôts, la durée totale

⁴ En outre, si ce jugement valide le nombre de jours invoqué par le requérant (sans en détailler les modalités de calcul), la situation était différente dans ce cas d'espèce, le requérant invoquant un droit à 154 jours de repos annuel incluant les jours de congés payés et de repos hebdomadaire, sans distinction. Dans notre cas d'espèce, les jours de congés (25) et les repos hebdomadaires sont distincts.

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.

Cette jurisprudence repose sur le fait que les jours travaillés ouvrent droit à des jours de congés ou à des heures de récupération ; la fraction du salaire versée pendant les jours de congés ou de récupération trouve donc sa source dans la période d'activité à l'étranger et la rémunération allouée à ce titre ne se dissocie pas de celle résultant de l'exercice de cette activité. La rémunération allouée au titre de cette fraction des congés payés ou des congés de récupération doit, dès lors, suivre le même régime au regard de la loi fiscale. Il en est de même des congés pour accident du travail ou pour maladie consécutifs à cette activité à l'étranger lorsqu'ils sont pris en France : voyez, à cet égard, les conclusions de Gilles Bachelier, commissaire du gouvernement, sous cette décision n° 248854.

Si cette jurisprudence ne concerne pas les jours de repos hebdomadaire, vous pourrez cependant vous y référer pour juger que les jours de repos hebdomadaire ne doivent pas être pris en compte selon les mêmes modalités que les jours de congés payés et ne peuvent donc pas être calculés au prorata du nombre de jours travaillés à l'étranger. L'administration fiscale, dans sa décision de rejet du 3 novembre 2020, indique que « les jours de repos hebdomadaire se rapportant à l'activité exercée hors de France » ne concernent que les jours de repos hebdomadaire effectivement passés à l'étranger, c'est-à-dire que les jours de repos hebdomadaires sont inclus, pour l'application de l'exonération prévue à l'article 81 A, dans le calcul des 120 jours d'activité salariée, s'ils ont été effectivement passés à l'étranger. L'interprétation de l'administration fiscale rejoint ici celle du commissaire du gouvernement dans ses conclusions sous la décision David du 17 décembre 2003 : si le Conseil d'Etat ne s'est pas prononcé sur ce point dans sa décision, nous comprenons toutefois que la prise en compte des jours de repos hebdomadaires a pour but d'éviter que, sur une période continue de plusieurs semaines, seuls les cinq jours travaillés soient pris en compte dans le calcul de la période d'activité salariée à l'étranger. Le commissaire du gouvernement, Gilles Bachelier, indique ainsi qu'il ne peut être déduit des débats parlementaires que la notion d'activité à l'étranger devrait coïncider avec celle du travail effectif à l'étranger. La période d'activité à l'étranger n'implique pas que le contribuable soit placé sous la subordination de son employeur pendant toute la durée d'une mission durant plusieurs semaines.

Gilles Bachelier précise qu'une telle analyse aurait pour conséquence d'exclure du décompte les deux jours de repos hebdomadaire non travaillés, de sorte que le salarié envoyé pour une mission continue à l'étranger devrait en fait rester plus longtemps hors de France pour prétendre à l'exonération.

Ainsi, d'une part, la logique conduisant à prendre en compte les jours de repos hebdomadaire est différente, selon nous, de celle conduisant à prendre en compte les jours de congés. Elle résulte seulement de la nécessité de prendre en compte les jours de repos hebdomadaire passés à l'étranger lorsque la mission à l'étranger inclut effectivement des jours de repos hebdomadaire.

D'autre part, le calcul des jours de congés au prorata du temps passé à l'étranger repose sur le fait que les jours travaillés ouvrent droit à des congés (congés annuels ou congés de récupération), lesquels donnent lieu à rémunération. La rémunération afférente à ces jours de congés est ainsi prise en compte dans le calcul de la rémunération ouvrant droit à exonération. Mais ce raisonnement n'est pas transposable, selon nous, aux jours de repos dès lors, d'une part, que les jours de repos hebdomadaire ne donnent lieu à aucune rémunération, d'autre part, que les jours de repos hebdomadaire, qui ne sont pas payés, ne sont pas une conséquence des jours travaillés mais constituent une limite posée par le code du travail. A cet égard, l'article L. 3132-1 du code du travail dispose qu'« *Il est interdit de faire travailler un même salarié plus de six jours par semaine* »⁵.

Enfin, vous noterez que dans l'attestation de l'employeur du 19 octobre 2020, le calcul proposé, au prorata des jours travaillés à l'étranger, inclut également, outre les jours de repos hebdomadaire, les jours fériés. Or, là encore, à la différence des jours de congés payés, les jours fériés ne découlent pas des jours travaillés et ne donnent lieu à aucune rémunération.

Nous vous proposons donc d'écarter le moyen soulevé par les requérants, tiré de ce que les jours de repos hebdomadaire inclus dans la période d'activité à l'étranger devraient être calculés au prorata du nombre de jours travaillés à l'étranger.

⁵ L'article L. 3132-2 du code du travail dispose que : « *Le repos hebdomadaire a une durée minimale de vingt-quatre heures consécutives auxquelles s'ajoutent les heures consécutives de repos quotidien prévu au chapitre Ier* ».

Enfin, l'administration fait valoir, en défense, que l'attestation de l'employeur du 19 octobre 2020 est insuffisante pour déterminer les salaires afférents aux missions effectuées à l'étranger, dès lors que cette attestation indique que la rémunération afférente au travail effectué à l'étranger « n'est pas identifiée » et doit faire l'objet d'un calcul au prorata temporis. Il résulte de l'article 87 du code général des impôts que « *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* ». L'employeur établi en France doit mentionner sur la déclaration annuelle des salaires communiquée à l'administration fiscale, d'une part le montant des salaires soumis à l'impôt sur le revenu, d'autre part le montant de ceux qui en sont exonérés⁶, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

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. L'administration est donc fondée à faire valoir que les justificatifs apportés par les requérants sont insuffisants.

Par ces motifs nous concluons au rejet des deux requêtes.

⁶ Navis fiscal point 22930.