

DOCTRINE

PAGES

Quand le juge fiscal se met au travail

Chronique par Vincent VILLETTE, Maître des requêtes au Conseil d'État

À la suite d'une décision du Conseil constitutionnel, le juge administratif, pour apprécier le traitement fiscal à réserver aux indemnités de licenciement versées par des voies non contentieuses, a dû s'improviser juge du travail. Quatre décisions rendues par le Conseil d'État au cours de la dernière année permettent de mieux appréhender le rôle exact imparti au juge de l'impôt en cette matière.

1185

DÉCISIONS

➤ Retenue à la source sur les bénéfices des sociétés étrangères : incompatibilité avec le droit de l'UE

1225

➤ La majoration de la base d'imposition de certains revenus mobiliers est constitutionnelle

1267

➤ Plafonnement ISF-IFI : les bénéfices réalisés par une SCI non répartis sont pris en compte

1288

CONCLUSIONS

Assiette de la retenue à la source sur les bénéfices des sociétés étrangères : bénéfices réputés distribués ou distributions effectives ?

Emmanuelle CORTOT-BOUCHER

1319

Recours pour excès de pouvoir contre le refus par l'administration d'une option pour la constitution d'un groupe intégré ?

Romain VICTOR

1347



EDITIONS

FRANCIS LEFEBVRE

VOTRE REVUE MULTI-SUPPORTS



Consultez gratuitement votre revue en ligne

depuis votre ordinateur, tablette ou smartphone !

Pour retrouver :

- votre revue papier dans son intégralité ;
- **le texte intégral des décisions** commentées ou citées ;
- **le texte intégral des conclusions** des rapporteurs publics exclusivement accessibles en numérique ;
- 4 années d'archives et une table thématique des solutions.

L'accès à la version numérique de la Revue de jurisprudence et des conclusions fiscales est inclus dans votre abonnement papier.

Des identifiants de connexion vous ont été envoyés par mail dès réception de votre commande. Ils vous permettent de retrouver votre revue sur le site **www.abonnes.efl.fr**

En cas de perte de ces identifiants, contactez le service client : **01 41 05 22 22**

SAS au capital de 241608 €

PRINCIPAL ASSOCIÉ : Éditions Francis Lefebvre Sarrut

PRÉSIDENT ET DIRECTEUR DE LA PUBLICATION : Renaud LEFEBVRE

RESPONSABLE DE LA PUBLICATION : Dominique GAILLARD

Numéro Commission paritaire : 1020 T 79965

Imprimerie Chirat - 744 rue de Sainte Colombe - 42540 Saint Just la Pendue

Dépôt légal : octobre 2019

Conception graphique : L'Atelier Martine Fichter

Publication mensuelle

Prix de l'abonnement 2019 : 765,76 €

Prix au numéro : 81,68 €

Reliure pour les numéros de l'année : 35,74 €

Caractéristiques environnementales : Suède ; sans fibres recyclées ; certification PEFC ; eutrophisation : 30 g/t



© Éditions Francis Lefebvre 2019

Reproduction, même partielle, interdite sans autorisation



EDITIONS

FRANCIS LEFEBVRE

42, rue de Villiers
92532 Levallois-Perret Cedex

Tél.: 01 41 05 22 00

Fax : 01 41 05 22 30

<http://www.efl.fr>

SOMMAIRE

PAGES

L'ESSENTIEL	1182
DOCTRINE	
CHRONIQUE	
Quand le juge fiscal se met au travail Vincent Villetta	1185
DÉCISIONS	
> Sommaire détaillé des décisions	1195
Impôt sur le revenu global	1196
Bénéfices industriels et commerciaux	1196
Impôt sur les sociétés	1206
Taxe sur la valeur ajoutée	1215
Impôts divers à la charge des entreprises	1216
Bénéfices non commerciaux	1218
Traitements et salaires	1219
Revenus de capitaux mobiliers	1224
Fiscalité immobilière	1230
Fiscalité locale	1236
Règles communes à divers impôts	1250
Contentieux	1267
Peines correctionnelles	1285
Recouvrement	1285
Enregistrement, IFI, ISF, timbre et droits assimilés	1288
Taxes et prélèvements divers	1289
Droit européen	1302
CONCLUSIONS	
> Sommaire détaillé des conclusions	1307
ABRÉVIATIONS	1355
TABLE CHRONOLOGIQUE DES DÉCISIONS	3 de couverture

L'ESSENTIEL

BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

Décisions > 875
Conclusions @ C 875

La plus-value de cession d'un fonds par l'absorbée pendant la période intercalaire peut être exonérée

Se fondant sur le caractère intercalaire des fusions placées sous le régime spécial, la cour de Lyon autorise une société absorbante à demander l'exonération de la plus-value réalisée par la société absorbée à l'occasion de la cession de son fonds de commerce à un tiers intervenue pendant la période de rétroactivité.

CAA Lyon 29-1-2019 n° 17LY00789, Sté Arverne Participations

TRAITEMENTS ET SALAIRES

Décisions > 903
Conclusions @ C 903

Expatriés : la durée d'activité à l'étranger comprend les congés placés sur un compte épargne-temps

Les congés de récupération sont pris en compte pour le calcul de la durée totale d'activité d'un salarié envoyé à l'étranger par son employeur, y compris lorsqu'ils sont placés sur un compte épargne-temps.

CE 3^e-8^e ch. 24-6-2019 n° 419679

REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

Décisions > 905
Conclusions C 905

Retenue à la source sur les bénéfices des sociétés étrangères : l'assiette est limitée à la base légale

La retenue à la source sur les bénéfices réalisés en France par une société étrangère est calculée sur les bénéfices réputés distribués au sens de l'article 115 quinquies du CGI. L'administration ne peut retenir une assiette supérieure à cette base légale.

CE 3^e-8^e ch. 24-6-2019 n° 413156, Sté Estienne d'Orves

Décisions > 906
Conclusions C 906

Retenue à la source sur les bénéfices des sociétés étrangères : incompatibilité avec le droit de l'UE

Le mode de calcul de la retenue à la source due par les sociétés étrangères qui réalisent des bénéfices en France via un établissement stable constitue une entrave à la liberté d'établissement.

CE 9^e-10^e ch. 10-7-2019 n° 412581, Sté Cofinimmo

Décisions > 951

La majoration de la base d'imposition de certains revenus mobiliers est constitutionnelle

Le Conseil constitutionnel juge conforme à la Constitution la majoration de 25 % de la base d'imposition des distributions occultes ou des revenus réputés distribués.

Cons. const. 28-6-2019 n° 2019-793 QPC

FISCALITÉ LOCALE

Décisions > 924
Conclusions @ C 924

La cotisation minimum de CFE est établie au lieu où l'activité s'exerce à titre principal

La cotisation minimum de CFE doit être établie dans la commune où l'entreprise exerce son activité à titre principal, qui n'est pas nécessairement celle où se situe son siège social.

CE 9^e-10^e ch. 10-7-2019 n° 413947, Sté Rhône-Alpes Papiers Peints

CE 9^e-10^e ch. 10-7-2019 n° 413946, Sté Coloralp

RÈGLES COMMUNES À DIVERS IMPÔTS

Décisions > 940
Conclusions C 940

Une vérification de comptabilité peut emporter rectification de taxes postérieures à la période visée

Le Conseil d'État continue d'édifier sa jurisprudence relative aux conditions dans lesquelles une taxe peut être établie, à l'issue d'une vérification de comptabilité, au titre d'une période n'incluant pas celle indiquée dans l'avis de vérification.

CE 9^e-10^e ch. 19-6-2019 n° 413276, SNC Parkings du Polygone

Décisions > 942
Conclusions C 942 et 975

Une exception sous condition à l'obligation de communication de documents obtenus de tiers

Sous certaines conditions, le Conseil d'État dispense l'administration de transmettre les documents obtenus d'une société dont le représentant légal lui demande ensuite la communication dans le cadre du contrôle de son foyer fiscal.

CE 10^e-9^e ch. 27-6-2019 n° 421373, min. c/ A.

CONTENTIEUX

Décisions > 965
Conclusions C 965

Le refus d'accès au régime de groupe peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir

Le refus opposé par l'administration, pour défaut de respect des conditions d'application, à l'option pour la constitution d'un groupe intégré qui lui a été notifiée peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir.

CE 8^e-3^e ch. 1-7-2019 n° 421460, Sté Biomnis

ENREGISTREMENT, IFI, ISF, TIMBRE ET DROITS ASSIMILÉS

Décisions > 983

Plafonnement ISF-IFI : les bénéfices réalisés par une SCI non répartis sont pris en compte

Pour le calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune dont est redevable un associé d'une société de personnes, la quote-part de bénéfices sociaux lui revenant doit être prise en compte, même si ces bénéfices n'ont pas été distribués.

Cass. com. 28-3-2019 n° 17-23.671 FS-PB

NAVIS FISCAL

Accédez à toute la documentation de référence



Documentation experte

Mémentos

Revue d'actualités

Sources BOFIP

Code

Jurisprudence

Formulaires

Dossiers Thémexpress

NOUVEAU Chatexpert

(chat illimité + 3 questions à L'appel expert)

TESTEZ GRATUITEMENT

01 41 05 22 22 - www.efl.fr



EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

Quand le juge fiscal se met au travail



Vincent VILLETTE
Maître des requêtes
au Conseil d'État

À la suite d'une décision du Conseil constitutionnel, le juge administratif, pour apprécier le traitement fiscal à réserver aux indemnités de licenciement versées par des voies non contentieuses, a dû s'improviser juge du travail. Quatre décisions rendues par le Conseil d'État au cours de la dernière année permettent de mieux appréhender le rôle exact imparti au juge de l'impôt en cette matière.

- **CE 5-7-2018 n° 401157** : RJF 11/18 no 1100, concl. Vincent Dumas p. 1488 (C 1100) ;
- **CE 30-1-2019 n° 414136** : RJF 4/19 no 333, concl. Aurélie Bretonneau p. 524 (C 333) ;
- **CE 13-3-2019 n° 408498** : RJF 6/19 no 539, concl. Laurent Cytermann @ (C 539) ;
- **CE 7-6-2019 n° 419455** : RJF 8-9/19 no 782, concl. Anne Iljic p. 1163 (C 782).

Si le juge de l'impôt est peu habitué aux subtilités du droit du travail, il a été amené, incidemment, à en connaître au travers du sort fiscal à réserver aux indemnités de licenciement. Depuis juillet 2018, le Conseil d'État a ainsi rendu **quatre décisions** qui précisent les contours de l'office du juge en cette matière. Les explorer permet de mesurer, à l'aune tant des principes fixés que des solutions d'espèce retenues, la singularité du rôle ici dévolu au juge administratif.

D'une casuistique subtile du juge administratif aux catégorisations législatives

Mais avant d'en venir à ces décisions récentes, deux séries de rappels semblent nécessaires.

En premier lieu, il convient de revenir brièvement sur l'évolution du cadre juridique pertinent. En l'absence de dispositions législatives, c'est la **jurisprudence** du Conseil d'État qui a longtemps façonné le traitement fiscal des indemnités de licenciement. Pour faire écho à l'analyse qu'en proposait l'un de nos prédécesseurs⁽¹⁾ au début des années 1990, cette construction prétorienne était alors traversée par **deux tendances fortes et divergentes**. D'une part, en théorie, un principe clairement fixé : l'indemnité était imposée en tant qu'elle réparait la perte de salaire subie, et non imposée en tant qu'elle recouvrait des préjudices autres que pécuniaires. Ainsi que l'expliquait C. Legras dans ses conclusions sur la décision M. G.⁽²⁾, cette approche traduisait en quelque sorte le fait que l'indemnité était, dans sa première facette, un substitut de revenu et, dans la seconde, une compensation de la perte en capital humain. D'autre part, et en pratique, une casuistique fine – en fonction des circonstances de chaque espèce et sans critères juridiques positifs clairs – qui conduisait en définitive le Conseil d'État à se muer en « juge de paix » lorsqu'il qualifiait les

indemnités en litige, au détriment de la cohérence d'ensemble de sa jurisprudence.

C'est pour remédier à cette imprévisibilité⁽³⁾ que le **législateur** a souhaité intervenir en 1999. S'il a posé, par la loi⁽⁴⁾ de finances pour 2000, le principe d'une imposition de « toute indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail », celui-ci a été immédiatement assorti d'un certain nombre d'exceptions. L'article 80 duodecies du CGI a ainsi prévu un **système complexe**, voire byzantin⁽⁵⁾, d'exonérations – qui représenteraient une dépense fiscale globale de l'ordre de 300 millions d'euros⁽⁶⁾. A d'abord été instaurée une **exonération** totale à hauteur de la fraction correspondant au **montant prévu** par la convention collective de branche, l'accord professionnel ou, à défaut, par la loi. Pour le surplus, une exonération supplémentaire a également été instituée à hauteur de la plus grande de deux références⁽⁷⁾. Enfin, d'une part, un **montant en valeur absolue** a été fixé au-delà duquel – en toute hypothèse – l'indemnité se voit forcément **taxée** ; d'autre part, certaines **indemnités** ont été par principe

(3) Dont on trouve un écho plus saillant encore dans les débats houleux qui ont longtemps agité la doctrine privatiste quant à la nature des indemnités de licenciement (salariale, indemnitaire, compensatoire) – Voir sur ce point *Propos hétérodoxes sur l'indemnité de licenciement*, J. Icard, JCP S 2014, act. 393.

(4) Loi 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000.

(5) Pour reprendre l'expression retenue par L. Stankiewicz dans la *Revue française de droit constitutionnel* (2014/1 n° 97), dans le commentaire consacré à la décision *Cons. const.* 20-9-2013 n° 2013-340 QPC.

(6) Avec une marge d'erreur non négligeable compte tenu du caractère clairsemé des données publiques disponibles. Voir néanmoins : le chiffrage réalisé par l'inspection générale des finances (IGF), dans le rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (juin 2011) et le montant chiffré dans le projet de loi de finances pour 2016 (285 M€) évoqué dans le référé de la Cour des comptes du 11 octobre 2016, relatif au régime fiscal et social des indemnités de licenciement et de rupture conventionnelle du contrat de travail.

(7) Le double de la rémunération brute perçue l'année précédant la rupture du contrat, ou la moitié des indemnités de licenciement versées.

(1) *Indemnités de licenciement : quand le Conseil d'État se fait juge de paix*, J. Turot, RJF 4/91 p. 235.

(2) CE 24-6-2013 n° 365253, M. G. : RJF 10/13 n° 963.

exonérées au motif, soit qu'elles venaient réparer un préjudice important subi par le salarié (le licenciement sans cause réelle et sérieuse ou le licenciement entaché de nullité à raison de harcèlement, par exemple), soit qu'elles se rattachaient à un comportement que le Parlement souhaitait encourager (par exemple les départs volontaires dans le cadre d'une rupture conventionnelle collective ou d'un plan social, en ce qu'ils permettent d'éviter les départs contraints). Au total, ce traitement fiscal nuancé traduisait le souci du législateur, non pas tant de contrebattre la jurisprudence du Conseil d'État⁽⁸⁾ que de la formaliser pour améliorer la sécurité juridique, afin que le salarié soit en mesure de déterminer la somme dont il aurait effectivement la jouissance au moment de la négociation du montant de son indemnité de rupture.

Mais ces dispositions législatives ont, à leur tour, été sous le feu des critiques en raison de leur **manque de lisibilité et d'équité**⁽⁹⁾. La Cour des comptes a notamment suggéré, en 2016⁽¹⁰⁾, de mettre fin à « l'opacité de ce dispositif complexe », en alignant et en abaissant le plafond d'exonération pour toutes les indemnités de licenciement. Pour autant, si plusieurs lois ultérieures ont modifié certains paramètres de ce régime fiscal – en réaction notamment à des évolutions plus générales du droit du travail (introduction des ruptures conventionnelles⁽¹¹⁾, etc.) –, son économie générale n'a pas été significativement bouleversée depuis lors.

En second lieu, quelques statistiques permettent de mieux appréhender l'ampleur du sujet. Si le nombre total de licenciements ne fait pas, à notre connaissance, l'objet de statistiques officielles⁽¹²⁾, il peut être reconstitué à partir des statistiques de la Dares : il se serait ainsi élevé à un peu plus d'un million en 2017, dont environ 75 000 pour motif économique (contre environ 420 000 ruptures conventionnelles⁽¹³⁾). Les licenciements comptaient ce faisant pour **21,7 % des ruptures anticipées du contrat** (contre près de 40 % pour les démissions⁽¹⁴⁾, et 9 % pour les ruptures conventionnelles), soit 16,6 points de moins qu'en 1993. Enfin, la judiciarisation des licenciements reste mesurée puisque le taux de contestation des licenciements individuels, proche de celui de l'Allemagne, oscille entre 25 et 30 %, tandis qu'il chute à 3 % pour les licenciements économiques⁽¹⁵⁾.

(8) *La part des indemnités censée refléter la réparation d'un préjudice autre que la perte de salaires se retrouvant encore peu ou prou exonérée.*

(9) Cf. le rapport précité de juin 2011 du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales.

(10) Référé du 11 octobre 2016, relatif au régime fiscal et social des indemnités de licenciement et de rupture conventionnelle du contrat de travail.

(11) Ces ruptures, dont la loi précise qu'elles sont « exclusives du licenciement ou de la démission » (art. L 1237-11 du Code du travail) font l'objet d'un traitement fiscal propre au 6° du 1 de l'article 80 duodecies, et ne sont donc pas concernées par les développements de la présente chronique.

(12) Même s'il peut être déterminé approximativement à partir des motifs d'inscription à Pôle emploi, dont les chiffres sont publiés chaque trimestre.

(13) <https://dares.travail-emploi.gouv.fr/IMG/pdf/2019-008.pdf>.

(14) <https://dares.travail-emploi.gouv.fr/IMG/pdf/2018-026v2.pdf>.

(15) Voir « Déjudiciariser les licenciements : des économistes au législateur », T. Kirat, *ReVoiR TraVoiR* 2019.242. Pour des chiffres inférieurs quoique proches (respectivement autour de 20 et 2 %, Voir « La rupture conventionnelle : objets officiels versus enjeux implicites », N. Berta, Camille Signoretto et J. Valentin, *Revue française de socio-économie*, 2012/1 n° 9, p. 191-208).

Des catégorisations législatives à une casuistique subtile du juge constitutionnel

Tirant toutes les conséquences de l'esprit comme de la lettre de ces nouvelles dispositions législatives, le Conseil d'État a logiquement jugé que **toute indemnité** perçue à l'occasion de la rupture du contrat de travail est **imposable**, sauf si elle correspond à l'une des indemnités exonérées par détermination de la loi⁽¹⁶⁾. En quelque sorte le législateur, en formalisant le régime applicable aux indemnités de licenciement, a dans le même mouvement pétrifié la marge de manœuvre du juge, de sorte que les ruptures n'entrant pas dans les clous des dérogations prévues à l'article 80 duodecies se retrouvaient nécessairement soumises à l'impôt. C'est ainsi que, dans le silence des textes, les indemnités versées à la suite d'une transaction (le cas échéant après prise d'acte) ou d'une sentence rendue par un arbitre intervenant en tant qu'amiable compositeur se sont vues destinées à la taxation systématique⁽¹⁷⁾, là où auparavant le juge se déterminait en fonction de ce que l'indemnité litigieuse avait vocation à réparer, indépendamment de son origine⁽¹⁸⁾.

En réaction, des contribuables n'ont pas tardé à contester cette taxation systématique nouvelle au regard du principe d'égalité, par le biais d'une **QPC**⁽¹⁹⁾. Le Conseil constitutionnel, décelant opportunément dans l'analyse, pourtant littérale, du Conseil d'État un changement de circonstance de droit de nature à justifier un réexamen de l'article 80 duodecies qu'il avait eu à connaître dans le cadre de son contrôle a priori, a étendu la portée de cet article par le biais d'une **réserve d'interprétation constructive**. Il a en effet jugé⁽²⁰⁾ que les dispositions de l'article 80 duodecies « ne sauraient, sans instituer une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi, conduire à ce que le bénéfice [des exonérations prévues par cet article] varie selon que l'indemnité a été allouée en vertu d'un jugement, d'une sentence arbitrale ou d'une transaction ; qu'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 objet de la transaction ».

Cette solution revenait donc à inviter l'administration, et à sa suite le juge, à se déterminer en fonction du **motif sous-jacent de l'indemnité litigieuse**, en neutralisant les modalités de son allocation. Par cette décision, il est probable que le Conseil constitutionnel a été sensible au fait que l'interprétation littérale « en arrivait à ce paradoxe que le salarié qui préférerait composer pour éviter de traîner son employeur devant les prud'hommes était récompensé par une sanction fiscale »⁽²¹⁾. Il a, ce faisant, voulu éviter qu'un double standard fiscal freine « les tendances actuelles [du droit du

(16) Voir notamment : CE 5-5-2010 n° 309803, *Arribart* : RJF 7/10 n° 677, concl. P. Collin BDCF 7/10 n° 77.

(17) Voir par une lecture a contrario de la décision CE 20-6-2012 n° 345120, *min. c/ Lavannant* : RJF 10/12 n° 914, éclairée par les conclusions de V. Daumas BDCF 10/12 n° 113, qui admet de tenir compte, pour l'application de l'article 80 duodecies, d'une sentence arbitrale seulement parce qu'elle a été rendue conformément à l'article L 122-14-4 du Code du travail.

(18) Voir, à propos d'une indemnité transactionnelle, CE 6-1-1984 n° 32528, *Banque de l'Union européenne* : RJF 3/84 n° 287 ou encore CE 27-10-2010 n° 315056, *Scherrer* : RJF 1/11 n° 67. À propos d'une sentence arbitrale : CE 15-10-1982 n° 29057, *Sté X* : RJF 12/82 n° 1106.

(19) CE 24-6-2013 n° 365253 : RJF 10/13 n° 963.

(20) Cons. const. 20-9-2013 n° 2013-340 QPC : RJF 12/13 n° 1162.

(21) *Le sort fiscal des indemnités de licenciement abusif en cas de rupture négociée du contrat de travail : retour vers le futur*, JP. Looten, *Les nouvelles fiscales*, n° 1161, 1-9-2015.

travail], libérant la volonté du travailleur et privilégiant les alternatives aux voies contentieuses »⁽²²⁾, ce d'autant plus que la justice du travail est confrontée à des difficultés persistantes, tenant notamment à l'imprévisibilité de ses décisions⁽²³⁾, à d'importants délais de jugement (16,3 mois en moyenne en 2018) et à un taux d'appel extrêmement fort (66,7 % en 2016 contre 5,7 % pour les tribunaux d'instance ou 21,6 % pour les tribunaux de grande instance⁽²⁴⁾). Pour autant une telle réserve d'interprétation, quoique assise sur de solides considérations d'opportunité, a aussi emporté, à l'usage, deux inconvénients. D'une part, elle recrée une imprévisibilité à laquelle le législateur avait précisément entendu remédier. D'autre part, elle conduit le juge administratif de l'impôt à endosser les habits prud'homaux, pour ensuite tirer les conséquences fiscales de la qualification qu'il aura retenue au regard d'un droit du travail dont il n'est pas le juge naturel. Ce sont ces nouveaux défis que les décisions commentées se sont efforcées de relever.

Le Conseil d'État retient un régime de preuve objective

En s'émancipant de la stricte application de la loi, le Conseil constitutionnel a donc ouvert la voie à un débat sur la qualification des indemnités allouées par des voies non contentieuses. Le Conseil d'État a d'emblée marqué sa vigilance sur le sujet, puisqu'il a choisi d'exercer en cassation un contrôle de **qualification juridique** tant sur la notion de rupture de contrat revêtant le caractère d'un licenciement⁽²⁵⁾ que sur la cause du licenciement⁽²⁶⁾.

S'est rapidement posée la question du régime de preuve applicable à ce nouveau débat contentieux, s'agissant en particulier du point de savoir si une indemnité allouée à la suite d'une transaction pouvait être regardée comme une indemnité pour licenciement sans cause réelle et sérieuse, à ce titre totalement exonérée. Par une décision du 5 juillet 2018⁽²⁷⁾, le Conseil d'État a tranché cette première interrogation en optant pour un **régime de preuve objective**.

À la lumière des conclusions du rapporteur public V. Daumas, ce choix semble tout autant le fruit d'un raisonnement **par élimination** que d'un raisonnement **par choix**⁽²⁸⁾. Par élimination d'abord. Exiger du contribuable qu'il démontre que son

employeur « n'avait aucune bonne raison de le licencier » serait revenu à faire peser sur lui une charge de la preuve négative, voie dans laquelle le juge ne s'engage qu'avec réticences. À l'inverse, exiger ce premier pas de l'administration n'aurait pas été réaliste, compte tenu de son faible niveau d'informations quant aux circonstances entourant la rupture du contrat. Par choix, ensuite. Outre la rédaction même de la réserve d'interprétation, qui plaçait plutôt pour un régime objectif, la solution ici retenue correspond à l'esprit dans lequel le Conseil d'État s'est « résolument orienté »⁽²⁹⁾ dès lors qu'est discutée **l'application d'un régime d'exonération**⁽³⁰⁾. Au surplus, ce régime de preuve correspond aussi à celui en vigueur devant le juge du travail : depuis la loi⁽³¹⁾ du 13 juillet 1973 qui a tiré les conséquences du caractère inégalitaire du droit du travail⁽³²⁾, la charge de la preuve n'incombe plus spécialement à l'une des parties – c'est-à-dire, pour reprendre le mot du président Laroque⁽³³⁾, qu'« elle incombe au juge »⁽³⁴⁾.

Ce cadre probatoire a depuis été confirmé par une seconde décision du 30 janvier dernier⁽³⁵⁾ sous l'empire d'une version de l'article 80 duodecies ultérieure à celle ayant fait l'objet de la réserve d'interprétation. Dès lors que ces dispositions étaient en substance identiques, le Conseil d'État a sans surprise repris la solution dégagée à propos de l'ancien texte mais sans pour autant se fonder explicitement sur la décision QPC. Ce faisant, il a confirmé sa jurisprudence de section Lesourd⁽³⁶⁾ qui, tout en en reprenant la substance, se refuse formellement à étendre « **par ricochet** »⁽³⁷⁾, à des dispositions analogues postérieures⁽³⁸⁾, l'autorité absolue⁽³⁹⁾ de chose jugée attachée aux réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel. On notera toutefois que dans cette décision, à défaut d'un franc coup de chapeau à son voisin de la rue de Montpensier, le Conseil d'État lui adresse une œillade complice en mentionnant la Constitution dans les visas des textes.

(22) La transaction en droit du travail : quelle autonomie au regard du droit commun ?, J. Mouly, RJS 7/19 p. 499.

(23) Voir *Déjudiciariser les licenciements : des économistes au législateur*, T. Kirat, RD Trav. 2019 p. 242.

(24) Les chiffres cités sont issus de : Sur la justice prud'homale, Rapport d'information sénatorial n° 653, https://www.senat.fr/rap/r18-653/r18-653_mono.html#toc116.

(25) CE 24-1-2014 n° 352949, Jarnoux : RJF 4/14 n° 335, concl. C. Legras BDCF 4/14 n° 42.

(26) CE 13-3-2019 n° 408498 : RJF 6/19 n° 539, concl. L. Cytermann @ (C 539).

(27) CE 5-7-2018 n° 401157 : RJF 11/18 n° 1100, concl. V. Daumas p. 1488 (C 1100).

(28) À la lumière de ces considérations, il est logique qu'un régime de preuve différent ait été retenu en cas de prise d'acte. En effet, dans cette hypothèse, la rupture du contrat de travail est à l'initiative du salarié, et l'alternative se présente alors en deux branches : soit ce salarié démontre qu'une telle rupture est en réalité, compte tenu de l'attitude de son employeur, assimilable à un licenciement sans cause réelle et sérieuse, soit il n'y parvient pas et alors cette rupture est regardée comme une démission. Suivant la Cour de cassation (Cass. soc. 28-11-2006 n° 05-43.901 D), le Conseil d'État a déduit de cette configuration particulière que la charge de la preuve pesait en ce cas sur le salarié (CE 1-4-2015 n° 365253 : RJF 6/15 n° 487, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon BDCF 6/15 n° 69).

(29) Pour reprendre les mots du président Goulard dans ses conclusions sur CE 26-2-2003 n°s 223092-223293, Sté Pierre de Reynal et Cie : RJF 5/03 n° 607 avec concl. G. Goulard p. 403.

(30) Voir par exemple : CE 27-7-2005 n°s 273619 et 273620, Sté Fauba France : RJF 11/05 n° 1173, concl. L. Olléon BDCF 11/05 n° 129.

(31) Loi 73-680 portant modification du Code du travail en ce qui concerne la résiliation du contrat de travail à durée indéterminée.

(32) Auparavant, le contrat de travail, qui s'appelait « contrat de louage de service », était régi par les principes civilistes en vertu desquels « chacune des parties au contrat disposait du droit de résilier unilatéralement le contrat pour un motif qui lui était propre, en respectant les règles de procédure prévues au contrat, sauf à répondre des abus de ce droit devant la justice » (conclusions d'E. Prada-Bordenave sur CE sect. 21-12-2001 n° 224605 : RJS 3/02 n° 504). Il incombait alors au salarié qui estimait être victime d'une rupture abusive de son contrat de travail de prouver devant le juge l'abus commis par l'employeur dans l'exercice de son droit de licenciement.

(33) Ancien président de la chambre sociale de la Cour de cassation.

(34) La preuve en droit du travail. Contestation du licenciement, conviction et doute du juge prud'homal, L. Gamet, in *La preuve : regards croisés*, Dalloz, 2015, p. 29 s.

(35) CE 30-1-2019 n° 414136 : RJF 4/19 n° 333, concl. A. Bretonneau p. 524 (C 333).

(36) CE 22-6-2007 n° 228206, Lesourd, p. 253.

(37) Les réserves d'interprétation « par ricochet » : retour sur l'étendue de l'autorité de chose jugée des décisions du Conseil constitutionnel, J. Boucher et B. Bourgeois-Machureau, AJDA 2007.2130.

(38) Cette solution ne vaut pas s'agissant de dispositions antérieures : CE 28-1-2019 n° 407421 : RJF 4/19 n° 348, concl. É. Bokdam-Tognetti p. 531 (C 348).

(39) Sur l'autorité absolue s'agissant de réserves émises à l'occasion d'une QPC : CE 26-3-2012 n° 340466 : RJF 6/12 n° 553.

Les règles du jeu étant ainsi posées, restait alors le point le plus épineux, consistant pour le juge administratif de l'impôt à apprécier la **cause du licenciement** lorsque l'indemnité est versée à l'issue d'une **transaction**⁽⁴⁰⁾. La difficulté était double.

En premier lieu, on l'a dit, si l'indemnité a été versée à l'issue d'une transaction, c'est par construction que le **juge du travail n'a pas eu à connaître du litige**. Certes, il est vrai que les décisions de ce juge ne peuvent être (à la différence de celles du juge pénal⁽⁴¹⁾) revêtues de l'autorité absolue de chose jugée et que leur autorité relative ne trouve pas davantage à jouer en matière fiscale, faute d'identité d'objet. Par ailleurs, on sait aussi qu'en principe le juge de l'impôt ne se sent pas lié par la qualification donnée par le juge judiciaire à une indemnité allouée au contribuable⁽⁴²⁾. Pour autant, dans le cas particulier de l'article 80 duodecies du CGI où les exonérations sont définies par simple renvoi au Code du travail, le juge de l'impôt – en pratique sinon en pur droit – se sent lié par l'autorité persuasive de la qualification retenue par le juge naturellement compétent, ainsi qu'en témoigne la décision M. et M^{me} D⁽⁴³⁾ éclairée par les conclusions d'E. Cortot-Boucher. En sens inverse, on relèvera d'ailleurs que, dans l'hypothèse où le juge administratif annule une autorisation de licenciement d'un salarié protégé au motif que les faits fautifs invoqués soit ne sont pas établis, soit ne justifient pas la mesure de licenciement, la Cour de cassation, pour « assurer la cohérence du statut du salarié protégé et celle des décisions administratives et judiciaires⁽⁴⁴⁾ » juge que cette décision juridictionnelle « s'oppose à ce que le juge judiciaire, appréciant les mêmes faits, décide qu'ils constituent une cause réelle et sérieuse de licenciement »⁽⁴⁵⁾. Au total, sans décision judiciaire, le juge administratif se retrouve donc privé d'un repère précieux.

En second lieu, les **spécificités de la transaction** accentuent encore cette première difficulté. Définie à l'article 2044 du Code civil comme « un contrat par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître », la transaction est nécessairement postérieure à la rupture du contrat de travail⁽⁴⁶⁾. Sa validité suppose l'existence de **concessions réciproques**⁽⁴⁷⁾, sur la suffisance desquelles la Cour de cassation exerce d'ailleurs un « contrôle approfondi »⁽⁴⁸⁾ pour s'assurer « qu'aucun des protagonistes ne perde la face et s'incline seul »⁽⁴⁹⁾. Or cet équilibre qui doit se dégager du contrat, s'il est un « véritable vecteur de pacification entre

litigants »⁽⁵⁰⁾, miroite avec l'appréciation que doit porter le juge de l'impôt sur l'existence d'un licenciement sans cause réelle et sérieuse, qui elle repose davantage sur une logique manichéenne – à tout le moins binaire. Par ailleurs, la transaction n'étant encadrée par **aucun formalisme précis quant à son contenu**, l'employeur et le salarié sont libres de lui donner la forme qu'ils souhaitent : elle peut notamment être rédigée en des termes relativement vagues ou ambigus, ce qui rend alors d'autant plus délicate l'appréhension fine de la réalité sous-jacente. Du reste, il n'est pas non plus exclu que l'employeur et le salarié, dans le cadre de leurs négociations, s'accordent pour en biaiser la rédaction à des fins fiscales. En somme, le juge doit donc se fonder sur un document auquel il ne peut pas vraiment se fier⁽⁵¹⁾.

Le Conseil d'État endosse son bleu de travail

C'est cet univers **incertain et peu familier** que le Conseil d'État a commencé de défricher par la résolution de deux cas d'espèce assez emblématiques, et à ce titre riches de plusieurs enseignements.

Avant de détailler ces décisions, rappelons en quelques mots les contours de la **notion** juridique autour de laquelle elles tourneront pour l'essentiel : la **cause réelle et sérieuse**. Pour qu'un licenciement fondé sur un motif personnel soit régulier au fond, il faut a minima qu'une telle cause soit caractérisée. Celle-ci, appréciée à la date du licenciement, repose en substance sur deux conditions cumulatives : sa réalité, ce qui revient à exiger que la cause invoquée se traduise, de façon précise, « par des manifestations extérieures, susceptibles de vérification »⁽⁵²⁾, et son caractère sérieux, qui suppose « une certaine gravité, [rendant] impossible sans dommage pour l'entreprise la continuation du travail »⁽⁵³⁾. La caractérisation d'une cause réelle et sérieuse n'est évidemment pas subordonnée à l'existence d'une faute grave ou lourde : la Cour de cassation juge ainsi qu'elle peut exister « même en l'absence de faute grave, d'élément intentionnel du grief et malgré son caractère isolé »⁽⁵⁴⁾. Elle peut, par exemple, prendre les traits d'une insuffisance professionnelle ou de résultats.

Par la décision du 5 juillet 2018 déjà évoquée, le Conseil d'État avait tout d'abord à connaître du cas d'un cadre, **directeur de recherche** d'un groupe pharmaceutique, qui avait été **licencié pour faute** par son entreprise pour s'être opposé à une réorganisation. L'intéressé avait dans un premier temps saisi les prud'hommes, avant qu'une transaction ne mette fin au litige. Le contentieux fiscal s'était ensuite noué autour de la remise en

(40) *Étant entendu que la difficulté, qui ne s'est pas encore présentée au contentieux, sera équivalente lorsque le juge aura à se confronter à une sentence rendue par un arbitre intervenant en qualité d'amiable compositeur.*

(41) *Pour une réaffirmation récente, Voir CE sect. 16-2-2018 n° 395371 : RJF 5/18 n° 536, concl. É. Crépey p. 730 (C 536).*

(42) *Voir en ce sens CE 30-7-2003 n° 221005, min. c/ Emmanuelli : RJF 11/03 n° 1213, concl. C. Maugué BDCF 11/03 n° 133.*

(43) *CE 22-5-2017 n° 395440 : RJF 8-9/17 n° 800, concl. E. Cortot-Boucher p. 1183 (C 800).*

(44) *C. Cass., rapport annuel 2007, p. 364.*

(45) *Cass. soc. 30-6-2016 n° 15-11.424 FS-PB : RJS 10/16 n° 641.*

(46) *Cass. soc. 16-5-2000 n° 98-44.629 FS-D.*

(47) *Voir, parmi de nombreux exemples, Cass. soc. 20-12-2017 n° 16-23.026.*

(48) *La transaction en droit du travail : quelle autonomie au regard du droit commun ?*, J. Mouly, RJS 7/19 p. 499. *Pour un exemple : Cass. soc. 25-6-1995 n° 92-40.194 : RJS 8-9/95 n° 889.*

(49) *Les concessions réciproques dans la transaction*, C. Jarroson, Recueil Dalloz 1997.267.

(50) *La transaction en droit du travail : quelle place pour la liberté contractuelle ?*, C. Fourcade, Droit social 2007.166.

(51) *Précisons sur ce point que, dans son silence la réserve du Conseil constitutionnel nous paraît couvrir toutes les transactions, qu'elles aient ou non été conclues après saisine du juge du travail. Et, dans l'hypothèse où la transaction a mis fin à un litige prud'homal, il ne nous semble pas que le fait que l'ex-salarié eut déjà soutenu devant le juge du travail que son licenciement était dépourvu de cause réelle et sérieuse puisse être pris en compte, ensuite, comme un indice par le juge de l'impôt au moment de qualifier les indemnités résultant de cette transaction. Cette dernière fait en quelque sorte écran : c'est seulement à l'aune de l'équilibre résultant de la transaction que le juge doit se déterminer.*

(52) *Droit du travail*, J. Pélissier, A. Supiot et A. Jeammaud, 21^e édition, 2002, Précis Dalloz, n° 412 p. 519.

(53) *Pour reprendre les mots du ministre du travail G. Gorse à l'Assemblée nationale (AN 30-5-1973 p. 1699).*

(54) *Cass. soc. 25-4-1985 n° 83-40-766 : Bull. civ. V n° 261.*

cause, par l'administration, du caractère non imposable de ces indemnités, au motif que le licenciement procédait bien d'une cause réelle et sérieuse.

Pour porter cette appréciation, le Conseil d'État – statuant comme juge d'appel – s'est fondé sur la jurisprudence de la Cour de cassation, ainsi d'ailleurs que le fait ressortir sa motivation (qui s'adosse explicitement à « une jurisprudence établie du juge du travail »). En l'occurrence, le litige renvoyait à la distinction – subtile car casuistique – entre la modification des **conditions de travail**, que l'employeur a à sa main (le refus du salarié étant alors constitutif d'une faute de nature à justifier un licenciement), et la modification du **contrat de travail**, qui elle ne peut être décidée unilatéralement. Le requérant avait en l'espèce pris ombrage d'une recomposition d'organigramme qui s'était traduite par la création d'un échelon intermédiaire dans la hiérarchie. C'est cette opposition résolue qui, pour l'essentiel, avait justifié le licenciement. L'ex-salarié faisait pour sa part valoir que les indemnités litigieuses traduisaient in fine la prise de conscience, tardive, de la part de son employeur que cette réorganisation s'assimilait en réalité à un changement indu de son contrat de travail.

L'argumentation du requérant n'a toutefois pas prospéré. Le juge du travail apprécie en effet de façon assez stricte la **modification du contrat de travail**, en exigeant qu'un de ses éléments essentiels soit affecté (les missions confiées, la rémunération, le lien de subordination). Les exemples jurisprudentiels de cette approche stricte sont assez éloquents, la Cour de cassation ayant accepté que le salarié puisse perdre – à la suite d'une reconfiguration de son poste – la responsabilité d'un ou plusieurs services dont il avait la charge⁽⁵⁵⁾, ou encore voir son autonomie financière et budgétaire significativement réduite⁽⁵⁶⁾. S'agissant plus précisément du **positionnement hiérarchique**, la jurisprudence paraît plus ambiguë, car asymétrique : si une rétrogradation hiérarchique traduit une modification du contrat de travail⁽⁵⁷⁾, tel n'est pas le cas, en soi, de l'instauration d'un nouveau maillon dans la chaîne hiérarchique⁽⁵⁸⁾. Certes, ce double standard peut ne pas correspondre au sentiment de déclassement éprouvé, dans les deux cas, par le salarié⁽⁵⁹⁾. Pour autant, la solution retenue par le juge judiciaire a le mérite de la clarté, et a déterminé le Conseil d'État à regarder, sans hésitation, ces indemnités comme imposables.

Précisons au passage que la qualification ainsi retenue au regard du droit interne a aussi eu des **répercussions conventionnelles**. En effet, le requérant était devenu résident britannique au cours de l'année de perception des indemnités litigieuses de la part de son entreprise française. Se posait dès lors la question de savoir si les stipulations de la convention fiscale franco-britannique faisaient ou non obstacle à l'imposition en France de ces sommes. En l'occurrence, l'administration fiscale prétendait rattacher les revenus aux stipulations de l'article 15 relatives aux « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » pour donner compétence à l'État d'exercice de l'emploi, tandis que le contribuable les rattachait, par défaut, à l'article 22 relatif aux revenus

innommés – ce qui emportait alors la compétence de l'État de résidence. Faute de définition conventionnelle, le Conseil d'État a appliqué la méthode d'interprétation subsidiaire prescrite par ces conventions⁽⁶⁰⁾, qui veut que les expressions soient interprétées par défaut à la lumière du droit national. Une fois cette méthode retenue, la solution n'était plus guère douteuse : d'une part, l'article 80 duodecies qualifie clairement les indemnités non exonérées de « rémunération imposable » et, d'autre part, il est évident que ces indemnités se rattachent à l'exercice d'un emploi salarié. En cette matière, il apparaît donc que le débat interne détermine et épuise le débat conventionnel.

Par une seconde décision lue le 13 mars 2019⁽⁶¹⁾, le Conseil d'État – restant cette fois dans ses habits classiques de juge de cassation – a connu d'un autre licenciement. Le requérant avait été limogé à la suite d'un **différend** avec son employeur sur la **stratégie suivie**, et c'est encore le traitement fiscal à réserver aux indemnités ayant permis de clore le litige qui cristallisait toutes les attentions. La solution retenue nous semble intéressante à deux titres : pour l'espèce, et pour la question de droit qu'elle tangente sans la trancher.

D'une part, en l'espèce, le requérant reprochait à la cour administrative d'appel d'avoir suivi l'administration fiscale en estimant que le licenciement procédait d'une cause réelle et sérieuse au seul **motif, subjectif**, d'une **perte de confiance** de l'entreprise envers son salarié. En théorie, une telle argumentation pouvait prospérer : il est en effet de jurisprudence constante, depuis le revirement amorcé par la Cour de cassation dans son arrêt M^{me} Fretray de 1990⁽⁶²⁾, qu'un licenciement pour motif personnel doit être fondé sur des éléments objectifs et que la perte de confiance à l'égard du salarié ne constitue pas, par elle-même, un motif de licenciement⁽⁶³⁾. Pour la rendre acceptable, il faut qu'une telle perte de confiance se fonde sur des **éléments tangibles imputables au salarié**⁽⁶⁴⁾ qui peuvent trouver leur source soit dans un manquement à une obligation de son contrat de travail⁽⁶⁵⁾, soit dans des faits personnels qui ont causé un trouble objectif caractérisé à l'entreprise⁽⁶⁶⁾. Cette solution, d'ailleurs reprise par le Conseil d'État s'agissant des contentieux du licenciement des salariés protégés⁽⁶⁷⁾ et des ruptures de contrat des agents publics⁽⁶⁸⁾, s'explique par un souci d'objectivation de la cause du licenciement, à rebours d'approches plus floues reposant sur la psychologie des parties prenantes. Mais en l'occurrence, contrairement à ce qu'alléguait la requérante, les pièces du dossier laissaient à voir que la perte de confiance n'avait pas joué un rôle déterminant dans le licenciement, qui s'expliquait – dans les faits – par son « opposition systématique » et son « refus d'appliquer les consignes de la direction », qui avaient en outre « porté atteinte à l'image de la

(55) Cass. soc. 14-11-2005 n° 03-47.593 F-D.

(56) Cass. soc. 24-1-2007 n° 05-42.980 F-D.

(57) Cass. soc. 23-1-2001 n° 99-40.129 F-P : RJS 5/01 n° 563.

(58) Cass. soc. 15-5-2009 n° 07-44.898 F-D ; Cass. soc. 21-3-2012 n° 10-12.068 FS-PB : RJS 6/12 n° 525.

(59) À cet égard, la distinction plus subjective et concrète auparavant retenue avant l'arrêt « Le Berre » (Cass. soc. 10-7-1996 n° 93-40.966 P : RJS 8-9/96 n° 900) par le juge judiciaire, selon que les modifications du contrat de travail étaient ou non substantielles, faisait sûrement davantage écho à ce ressenti.

(60) Pour un autre exemple jurisprudentiel récent en ce sens : CE 4-6-2019 n° 415959, min. c/ Z : RJF 8-9/19 n° 834.

(61) CE 13-3-2019 n° 408498 : RJF 6/19 n° 539, concl. L. Cytermann @ (C 539).

(62) Cass. soc. 29-11-1990 n° 87-40.184 : Bull. civ. V n° 597 ; revirement par rapport à l'arrêt Voisin (Cass. soc. 26-6-1980 n° 79-40.859 : Bull. civ. V n° 573).

(63) Sur l'analyse de la portée exacte de ce revirement, Voir Le licenciement pour perte de confiance F. Gaudu, Droit social 1992.32.

(64) Voir pour un autre exemple : Cass. soc. 29-5-2001 n° 98-46.341 FS-P : RJS 8-9/01 n° 999.

(65) Pour un exemple de maniement de ce critère : Cass. soc. 8-12-2009 n° 08-42.097 F-D : RJS 3/10 n° 236.

(66) Cass. soc. 22-1-1992 n° 90-42.517 PF : RJS 3/92 n° 247.

(67) CE sect. 21-12-2001 n° 224605, Baumgarth : RJS 3/02 n° 304.

(68) CE 6-4-2001 n° 207685, Lavenue : Lebon T. p. 1025.

société à l'égard des tiers ». Or, autant la méfiance d'un employeur à l'égard de son employé ne saurait suffire, autant ces éléments réunis caractérisaient bien une cause réelle et sérieuse.

D'autre part, la requérante se prévalait du dernier alinéa de l'article L 1235-1 du Code du travail, aux termes duquel « si un **doute** subsiste, il profite au salarié ». Elle en déduisait que, compte tenu de l'incertitude planant sur le dossier, le juge d'appel aurait dû lui accorder le bénéfice du doute. Le Conseil d'État a écarté au fond ce moyen, présenté sous l'angle de l'erreur de droit, en en réservant l'opérance par un « en tout état de cause ». Explicitons ces deux temps.

C'est la loi⁽⁶⁹⁾ du 2 août 1989 qui a ajouté ce dernier alinéa à l'article L 1235-1 pour guider la main du juge du travail lorsque le dossier ne le mettait pas à même de trancher. Ainsi que l'explicitait très clairement le Conseil constitutionnel dans sa décision sur cette loi : « c'est dans le cas où le juge sera dans l'impossibilité au terme d'une instruction contradictoire de former avec certitude sa conviction sur l'existence d'une cause réelle et sérieuse justifiant le licenciement qu'il sera conduit à faire application du principe selon lequel le doute profite au salarié »⁽⁷⁰⁾. En d'autres termes, le doute dont il est ici fait mention, « ce n'est pas l'ignorance, mais un stade supérieur de la connaissance, auquel seul peut accéder celui qui s'est mis en quête de la vérité »⁽⁷¹⁾. Dans ce contexte, dès lors que le bénéfice du doute prévu par le code du travail est conçu comme un **ultime recours**, il était clair qu'il n'avait pas vocation à jouer dans ce litige – les divers éléments présents au dossier convergeant, on l'a dit, vers la caractérisation nette d'une cause réelle et sérieuse.

Mais plus radicalement, c'est l'**applicabilité même** de ces **dispositions** qui nous semble douteuse, même si la décision commentée a fait le choix de ne pas prendre parti sur cette question. En effet, en 1989, le législateur a souhaité éviter que, dans le doute, le risque de la preuve pèse sur le salarié⁽⁷²⁾ ; il a en quelque sorte « adapté les règles au degré d'inégalité des parties »⁽⁷³⁾, ce qu'il a d'ailleurs fait explicitement dans d'autres contentieux également marqués par une forte asymétrie⁽⁷⁴⁾ ou par la difficulté à apporter une preuve définitive⁽⁷⁵⁾. Au prisme de cette intention⁽⁷⁶⁾, comme pour le rapporteur public L. Cytermann, il n'y aurait à nos yeux rien d'évident à translater de façon prétorienne ce régime spécifique à un contentieux distinct (le fiscal) voyant s'affronter des parties différentes (l'intéressé en sa qualité de contribuable, contre l'administration). En ce sens, on notera par exemple qu'en cas de relaxe « au bénéfice du doute », le juge fiscal qui a à

connaître des mêmes faits n'importe pas pour autant la méthode probatoire suivie par la juridiction pénale⁽⁷⁷⁾. Surtout, le **régime objectif de la preuve** nous semble reposer tout entier sur la conviction qu'à la lumière du dossier, et au besoin grâce à des mesures d'instruction, la balance finira par pencher en faveur de l'une ou l'autre des parties **sans** qu'il soit besoin **d'instaurer des présomptions**, fussent-elles de dernier recours. Enfin, deux arguments d'opportunité nous semblent également peser dans le sens de l'inopérance. D'une part, à l'heure où la complexité des régimes de preuve devant le juge fiscal est souvent regrettée⁽⁷⁸⁾, il nous paraîtrait inopportun de sophistiquer à l'excès les règles applicables en cette matière en prévoyant de nouveaux ilots dérogatoires. D'autre part, compte tenu des informations incomplètes dont dispose l'administration fiscale, le salarié risquerait d'être incité à rester dans une forme de « passivité probatoire »⁽⁷⁹⁾ pour in fine bénéficier du doute.

Reste qu'en tout état de cause, il ne faut pas exagérer l'enjeu pratique de cette question : à supposer même que cet alinéa s'avère applicable, il n'aurait de toute façon vocation à jouer que dans des hypothèses résiduelles où le doute demeure d'une intensité telle que le juge se sent incapable, sans cette béquille normative, de forger sa conviction.

Le juge administratif de l'impôt, un vrai conseiller prud'homal ?⁽⁸⁰⁾

Les deux décisions commentées appellent trois observations plus transversales.

En premier lieu, sur le plan de la méthode, ces décisions sont marquées par une volonté de **sécurité juridique**.

Les solutions retenues révèlent en effet l'importance accordée par le juge **au contenu littéral de la transaction**, d'ailleurs repris in extenso dans la motivation. Il s'en déduit que, « si le contribuable entend bénéficier d'une exonération totale, la transaction devra faire état des éléments factuels de nature à justifier du caractère irrégulier ou abusif du licenciement »⁽⁸¹⁾.

Par ailleurs, ces décisions illustrent le souci du juge administratif de se caler sur la jurisprudence du juge judiciaire. À cette aune, contrairement à ce que redoutaient certains commentateurs⁽⁸²⁾, il est donc peu probable que la réserve du Conseil constitutionnel

(69) Loi 89-459 du 2-8-1989 modifiant le Code du travail et relative à la prévention du licenciement économique et au droit à la reconversion.

(70) Cons. const. 25-7-1989 n° 89-257 DC, § 19.

(71) « Administration de la preuve. L'équitable dans la preuve », A. Supiot, Sem. Soc. Lamy 1988, suppl. n° 410, D. 62.

(72) Pour une mise en œuvre de ce principe par la Cour de cassation, voir Cass. soc. 16-6-1993 n° 91-45.462 : Bull. civ. V n° 169.

(73) A. Supiot, précité.

(74) Voir par exemple, s'agissant des litiges relatifs aux mesures discriminatoires à raison de la grossesse (art. L 122-25 du Code du travail).

(75) Voir par exemple l'article 102 de la loi 2002-303 du 4-3-2002 relatif à la preuve de l'imputabilité d'une contamination par le virus de l'hépatite C à une transfusion de produits sanguins labiles ou à une injection de médicaments dérivés du sang, qui prévoit qu'en fin de le doute profite au demandeur (pour une illustration contentieuse, CE 10-10-2003 n° 249416, M^{me} Tato et autres : Lebon p. 393).

(76) Dont le Conseil d'État a ensuite tiré toutes les conséquences dans le contentieux des salariés protégés (Voir CE 22-3-2010 n° 324398, Sté CTP prêt à partir : Lebon T. p. 928-933-1004).

(77) CE 23-2-1979 n° 7307, SARL Rena : Lebon T. p. 688-724.

(78) Pour reprendre les mots, souvent cités, du président Goulard dans ses conclusions sur Société Pierre de Reynal et Cie (déjà mentionnée) : « les questions de charge de la preuve revêtent en effet dans le contentieux fiscal une importance extrême, et selon nous excessive. Car leur complexité est telle qu'un contribuable doit le plus souvent renoncer, lorsqu'il engage un contentieux, à savoir qui, de l'administration ou de lui-même, va devoir convaincre le juge. L'inconvénient qui en résulte pour lui est atténué par le fait qu'il appartient au juge lui-même de déterminer, en fonction de l'objet du redressement et du déroulement de la procédure d'imposition, le régime de dévolution de la charge de la preuve applicable au litige qui lui est soumis (CE 5-3-1999 n° 140779, Valéri : RJF 4/99 n° 452, concl. F. Loloum BDCF 4/99 n° 43). Encore faut-il que le juge lui-même puisse connaître la totalité des règles applicables. Pour notre part, nous n'avons pas cette prétention ».

(79) Pour reprendre l'expression d'A. Chirez et J. Labignette dans leur article : La place du doute dans le contentieux de la relation de travail, Droit social 1997.669.

(80) Pour reprendre l'heureux titre de l'article de B. Lacombe à la Gazette du Palais (2-7-2015, n° 183, p. 7).

(81) Article de B. Lacombe, précité.

(82) Voir l'article de B. Lacombe, précité.

ait pour effet de voir se développer, sur ces notions centrales de droit du travail, une **approche fiscale autonome**⁽⁸³⁾. Cet alignement nous semble en tout point opportun. On peut noter d'ailleurs qu'il est loin d'être inédit. D'une part, le juge du droit de la sécurité sociale, qui n'est pas non plus le juge naturel du travail, raisonne de manière analogue lorsqu'il a à connaître d'un litige tenant au point de savoir si les indemnités de rupture versées par une entreprise doivent être incluses dans l'assiette de calcul de ses cotisations. Ainsi que l'expliquait R. Decout-Paolini dans de récentes conclusions⁽⁸⁴⁾, la Cour de cassation a en effet fait évoluer sa jurisprudence⁽⁸⁵⁾, qui alignait auparavant le régime social des indemnités sur la stricte lettre de l'article 80 duodecies⁽⁸⁶⁾, pour juger désormais que l'employeur peut être exonéré de cotisations sociales au titre de sommes versées au salarié, « même si ces sommes ne sont pas au nombre de celles limitativement énumérées à l'article 80 duodecies, dès lors que lesdites sommes sont destinées à compenser un préjudice [distinct de la simple perte de rémunération] et ont donc un fondement exclusifement indemnitaire ». Pour ces juges aussi, il n'y a donc plus lieu de tenir compte du mode de rupture du contrat de travail, mais « simplement de rechercher, au cas par cas, la nature juridique de la somme accordée aux intéressés »⁽⁸⁷⁾. D'autre part, dans le contentieux de l'autorisation (ou du refus d'autorisation) du licenciement des salariés protégés, le Conseil d'État est aussi amené à manier la jurisprudence de la Cour de cassation⁽⁸⁸⁾ sans que de significatives divergences de fond aient été relevées entre le Quai de l'horloge et le Palais-Royal. Du reste, rappelons ici que si d'aventure l'interprétation d'une transaction soulevait une difficulté inédite, il n'est pas exclu que le juge administratif saisisse le juge judiciaire par la voie d'une question préjudicielle en interprétation pour éviter toute polyphonie⁽⁸⁹⁾.

Enfin, l'**ampleur de ce contentieux** a vocation à être d'autant plus forte que les saisines du juge prud'hommal ont subi une baisse de 43 % entre 2005 et 2018 (de 208 396 à 119 491 affaires⁽⁹⁰⁾, cette attrition étant concentrée sur les années récentes). En effet, une telle évolution – si elle reflète avant tout l'essor de la rupture conventionnelle et un renoncement au recours⁽⁹¹⁾ – traduit aussi un déport certain vers les voies non-contentieuses, et accroît donc indirectement le vivier potentiel des litiges fiscaux relatifs

aux indemnités transactionnelles. Dans ces conditions, l'incertitude juridique initialement redoutée à la suite de cette réserve gagne à être nuancée puisqu'il est probable que, dans un futur proche, se constitue un corpus jurisprudentiel significatif en cette matière, ce qui permettra au Conseil d'État de **stabiliser rapidement une grille de lecture** robuste.

En deuxième lieu, ces décisions illustrent à quel point le **débat est décentré** par rapport à un litige fiscal classique : si l'administration défend évidemment le redressement qu'elle a infligé, le cœur de la discussion se noue en réalité autour de l'interprétation de la transaction, conclue par le contribuable avec son ancien employeur. Dans ces conditions, le débat sera forcément biaisé par l'interprétation univoque que donne l'un de ses signataires d'un acte pourtant synallagmatique. À nos yeux, deux méthodes peuvent permettre de pallier cette asymétrie.

En amont, l'administration peut faire jouer son droit de communication pour prendre connaissance de documents détenus par l'ex-employeur. On sait en effet que la loi⁽⁹²⁾ de finances rectificative pour 2014 a élargi ce droit, s'agissant des sociétés industrielles ou commerciales, à « tous documents relatifs à leur activité »⁽⁹³⁾. Il nous semble que cette accroche, délibérément large⁽⁹⁴⁾, pourrait être mobilisée par l'administration pour obtenir **communication de pièces se rattachant à la relation de travail** nouée avec le contribuable en cause. Dans cet esprit, on relèvera que, dans la décision du 13 mars déjà évoquée, ce sont les documents transmis aux services fiscaux par la chambre régionale des comptes⁽⁹⁵⁾ en application de l'article R 241-24 du Code des juridictions financières qui ont permis à l'administration de fonder le redressement et de convaincre ensuite le juge de son bien-fondé.

En aval, dans des situations exceptionnelles, lorsqu'une telle asymétrie l'empêcherait de se faire une idée claire du litige à trancher, il n'est – à nos yeux – pas totalement exclu que le juge de l'impôt **mette en cause pour observations** l'ex-employeur⁽⁹⁶⁾. Cet appel en cause, assez rare en plein contentieux, peut être fait à l'égard

(83) Comme l'expliquait le président Fouquet, « le fiscaliste, qu'il soit juge, agent des impôts ou conseil doit être capable de comprendre les autres droits en se refusant à leur donner une interprétation fiscale autonome » (in. *Le régime fiscal des indemnités de licenciement versées aux cadres supérieurs*, O. Fouquet, RTD com 2018.813).

(84) CE 13-6-2018 n° 404485, CCI France : Lebon T. p. 592-655-670-814-927.

(85) Par deux arrêts du même jour : Cass. 2^e civ. 15-3-2018 n° 17-10.325 et n° 17-11.336 : RJS 5/18 n° 363.

(86) Voir pour une décision excluant qu'une indemnité transactionnelle puisse être exclue dans l'assiette des cotisations, Cass. 2^e civ. 7-10-2010 n° 09-12-404 : RJS 12/10 n° 983.

(87) Voir le commentaire de T. Tauran sur les deux arrêts cités à la note précédente, publié à la RDSS 2018.556.

(88) Notamment celle relative à l'existence de changements du contrat de travail. Voir par exemple : CE 10-3-1997 n° 170114, Vincent : RJS 5/97 n° 567.

(89) Pour un exemple à propos de l'interprétation d'une convention collective : CE 21-5-2008 n° 291115, SNRH et SORMAR : Lebon T. p. 652-950.

(90) Sur la justice prud'homale, Rapport d'information sénatorial n° 653, https://www.senat.fr/rap/r18-653/r18-653_mono.html#toc116.

(91) La baisse du contentieux est-elle le signe d'une pacification de la relation de travail ? E. Serverin et C. Vigneau, Rev. Trav. 2019.227.

(92) Loi 2014-1655 du 29-12-2014.

(93) Le Conseil d'État avait déjà contribué à élargir le champ des documents concernés, notamment par sa décision M. S. (CE 11-4-2014 n° 354314 : RJF 7/14 n° 705, concl. F. Aladjidi BDCF 7/14 n° 69) qui juge qu'en relèvent les documents comptables et financiers, « mais aussi les documents de toute nature pouvant justifier le montant des recettes et dépenses ».

(94) Voir Le rapport n° 2408 de V. Rabault à l'Assemblée nationale, p. 177 : « s'agissant de l'article L 85, l'étendue des documents susceptibles d'être communiqués à l'administration serait clarifiée. Ainsi, pourraient désormais être concernés tous les « documents relatifs à [l']activité » professionnelle d'une personne exerçant une activité commerciale, et non plus les seuls livres, registres ou rapports comptables dont la loi rend la tenue obligatoire. / L'intention du législateur est bien ici d'étendre le champ des documents susceptibles de faire l'objet du droit de communication, et non de supprimer de ce champ tel ou tel type particulier de document, dont la communication serait actuellement possible. Ainsi, cette mention générale (...) et ne devrait pas faire l'objet d'interprétations restrictives par la jurisprudence administrative en cas de contentieux sur cette question. »

(95) La CRC d'Île de France après avoir contrôlé la SADEV dont le requérant était l'ancien directeur, avait transmis copies de l'accord transactionnel, de la lettre de licenciement, du courrier du requérant contestant les motifs de son licenciement.

(96) Voir, pour des précisions sur l'appel en cause pour observations : Droit du contentieux administratif, R. Chapus Montchrestien, 13^e édition, § 895 et s.

d'une personne privée⁽⁹⁷⁾, sans pour autant avoir pour effet de lui conférer la qualité de partie à l'instance. Reste cependant à voir si, en pratique, l'entreprise ainsi sollicitée aura envie de s'impliquer dans un litige qui ne la concerne pas directement, et au risque de raviver chez son ancien salarié la flamme contentieuse qu'elle avait précisément voulu éteindre par la transaction. Surtout, si elle s'implique, force est d'admettre que son intérêt bien compris serait plutôt d'abonder dans le sens de son ex-employé...

En dernier lieu, et à titre exploratoire, il nous semble intéressant de réfléchir à l'incidence, sur l'office du juge de l'impôt, du récent **encadrement par la loi**⁽⁹⁸⁾ des indemnités susceptibles d'être versées par les juges prudhommaux à la suite d'un licenciement pour une cause qui n'est pas réelle et sérieuse. Ce dispositif⁽⁹⁹⁾, dont la conventionnalité au regard de la convention n° 158 de l'OIT a été récemment validée par la Cour de cassation⁽¹⁰⁰⁾, borne les indemnités susceptibles d'être allouées en raison d'un licenciement sans cause réelle et sérieuse en prévoyant, en fonction de l'ancienneté du salarié et de la taille de l'entreprise, un plancher et un plafond. La question est alors de savoir si le juge de l'impôt pourrait s'inspirer d'un tel barème, conçu comme un « médiateur entre la loi et le cas »⁽¹⁰¹⁾, pour déterminer, au regard du montant de l'indemnité transactionnelle dont il a à connaître, si celle-ci procède d'une cause réelle et sérieuse. À nos yeux, la réponse ne peut être automatique : le juge de l'impôt ne saurait se borner à calquer le référentiel imposé au juge du travail pour appréhender l'indemnité transactionnelle, laquelle est le fruit d'une dynamique de négociations entre deux parties et intègre des considérations extra-juridiques (tenant notamment à la préférence pour le présent et à une aversion à l'aléa juridictionnel). Pour autant, il nous semble que ces barèmes pourraient en pratique être pris en compte, dans la réflexion du juge plus que dans sa motivation. En effet, s'il apparaît que le montant de l'indemnité transactionnelle versée par une entreprise est significativement supérieur à celui qu'un juge aurait pu la contraindre à verser en cas de licenciement sans cause réelle et sérieuse, il y aura fort à parier que le licenciement en litige était bel et bien dépourvu d'une telle cause. À l'inverse, si l'indemnité est bien inférieure au plancher indemnitaire défini par le législateur, cette circonstance conduira plus facilement le juge de l'impôt à penser que le salarié n'était pas nécessairement convaincu de la solidité de ses prétentions, et qu'il a préféré un accord certain à un procès risqué.

La voie du juste milieu

La décision du 7 juin dernier⁽¹⁰²⁾, la plus récente rendue à propos de l'article 80 duodecies, a apporté un dernier éclairage utile sur la manière **d'appréhender la transaction**. Les faits se nouent autour du **licenciement d'un directeur commercial**, suivi de la conclusion d'une transaction assortie d'indemnités. Comme à l'accoutumée c'est l'administration fiscale qui, à l'occasion d'un

contrôle, a remis en cause l'exonération totale d'impôt sur le revenu dont le contribuable pensait pouvoir bénéficier sur ces sommes, ce qui a déclenché le contentieux devant le juge de l'impôt. Les juges du fond ayant, en première instance puis en appel, rejeté la demande en décharge du contribuable, ce dernier a saisi en cassation le Conseil d'État.

La question principale du litige ne portait pas, cette fois, sur la caractérisation d'un motif réel et sérieux de licenciement. Elle était d'ordre méthodologique et revenait à déterminer comment le juge de l'impôt devait raisonner lorsque l'instruction révélait que l'indemnité transactionnelle litigieuse, versée à la suite du licenciement, était aussi destinée à **réparer des préjudices distincts**. En l'occurrence, il ressortait du protocole transactionnel que les indemnités versées couvraient aussi un préjudice lié au refus opposé par la caisse primaire d'assurance maladie (CPAM) de prendre en charge un arrêt de travail. Confrontée à cette question, la cour administrative d'appel avait privilégié un raisonnement globalisant en jugeant que, malgré l'absence de cause réelle et sérieuse, le contribuable ne pouvait prétendre à être exonéré d'impôt sur le revenu au titre de ces indemnités, au motif que celles-ci n'avaient pas pour unique objet d'indemniser le licenciement mais qu'elles portaient également sur la réparation d'autres préjudices.

Le Conseil d'État a censuré cette lecture sous le timbre de **l'erreur de droit**. Il était en effet illogique de priver du bénéfice de l'exonération les indemnités relatives au licenciement au seul motif qu'elles avaient été versées en même temps que d'autres sommes imposables. Cela aurait conduit à pénaliser le contribuable pour avoir privilégié, avec son ancien employeur, un véhicule contractuel unique. À l'inverse, la solution défendue à titre principal par le pourvoi ne pouvait pas davantage prospérer : pour des raisons symétriques, il aurait été tout aussi inenvisageable de ne pas soumettre à l'impôt l'ensemble des indemnités, par pur effet d'aubaine, au seul motif qu'une fraction d'entre elles correspondait à des sommes exonérées. Le Conseil d'État a donc retenu une lecture médiane, en jugeant qu'« il appartient à l'administration et, lorsqu'il est saisi, au juge de l'impôt, au vu de l'instruction, de rechercher la qualification à donner aux sommes objet de la transaction, en recherchant notamment si elles ont entendu couvrir, au-delà des indemnités accordées au titre du licenciement, la réparation de préjudices distincts, afin de déterminer dans quelle proportion ces sommes sont susceptibles d'être exonérées ».

Cette **solution** nous semble **implacable dans son principe**. On remarquera d'ailleurs que dans le contentieux voisin du régime social applicable aux indemnités transactionnelles⁽¹⁰³⁾, le juge judiciaire, lorsque la transaction règle un litige mixte (rupture et exécution du contrat, créances salariales, etc.), retient une approche semblable. La cour d'appel de Versailles a ainsi jugé qu'il appartenait dans pareil cas « au juge du contentieux de la sécurité sociale, (...) de rechercher la qualification à donner [aux sommes versées en application de la transaction] et de vérifier si indépendamment de la qualification retenue par les parties la transaction comprend ou non des éléments de rémunération soumis à cotisation »⁽¹⁰⁴⁾. Pour autant, cette solution s'avérera probablement délicate à manier dans ses implications. Aussi, en vue d'en éclairer les conséquences pratiques, **deux précisions** nous semblent devoir être apportées.

(97) CE 26-3-1958 n° 32819, *Syndicat intercommunal des eaux de la Lomagne* : Lebon p. 198.

(98) *Sur les motivations de cette barémisation, introduites par l'ordonnance n° 2017-1387 du 22-9-2017, voir en particulier : La tentation du barème*, G. Bargain et T. Sachs, *Rev. Trav.* 2016.251 et aussi *Des barèmes et des juges*, I. Sayn, *Droit social* 2019.293.

(99) *Figurant à l'article L. 1235-3 du Code du travail*.

(100) Cass. ass. plén. avis 17-7-2019 n° 19-70.011 : RJF 6/19 n° 346.

(101) *La « barémisation » comme technique de gouvernement*, T. Boccon-Gibot, *Droit social* 2019.285.

(102) CE 7-6-2019 n° 419455 : RJF 8-9/19 n° 782, concl. Anne Iljic p. 1163 (C 782).

(103) *Pour un panorama, voir Le délicat exercice de la transaction en droit du travail*, C. Ventejou, *AJ contrat* 2018 p. 158.

(104) CA Versailles 18-1-2018 n° 15/03354.

En premier lieu, la solution retenue couvre uniquement les cas où le protocole transactionnel laisse indubitablement à voir que l'indemnité versée couvre aussi des préjudices distincts. Il ne s'agit donc pas pour l'administration, et pour le juge à sa suite, d'aller lire entre les lignes pour **fragmenter l'indemnité versée** lorsqu'une telle segmentation n'aurait pas été opérée par les parties elles-mêmes.

En second lieu, lorsqu'il apparaîtra que l'employeur et le salarié ont entendu couvrir des préjudices distincts, l'administration et le juge seront alors confrontés à la tâche épineuse consistant à **répartir la somme totale** entre les différents postes indemnitaires. En effet, la solution retenue n'est pas subordonnée à la condition que les parties aient chiffré, dans le protocole, le montant alloué à chacun des préjudices ; en l'espèce, ce n'était d'ailleurs pas le cas. À nos yeux, face à cette difficulté supplémentaire, le juge gagnerait à raisonner en deux temps. D'abord, il a à se prononcer sur la cause réelle et sérieuse du licenciement. L'angle d'attaque doit, ensuite, varier selon la réponse apportée à la première question. Si le juge aboutit à la conclusion que le licenciement n'est pas dépourvu de cause réelle et sérieuse, il peut alors aisément calculer la seule fraction exonérée en se déterminant par rapport aux différents plafonds légaux prévus par l'article 80 duodecies, déjà évoqués au début de cette chronique. Si en revanche le licenciement est dépourvu d'une telle cause, il devient délicat pour le juge d'identifier la part indemnitaire associée puisque son montant ne résulte pas de l'application de la loi mais d'une négociation entre les parties. Dans cette hypothèse, il nous semble donc que le juge devrait plutôt partir des indemnités consacrées aux préjudices distincts, en général mieux évaluables, en arrêter le montant et soustraire celui-ci au total pour obtenir la fraction exonérée. Évidemment, le degré de précision dans ce travail de

découpage sera fonction de la qualité du débat contradictoire... À notre sens d'ailleurs, tant que la méthodologie retenue par les juges du fond est bonne, le juge de cassation – conscient de la difficulté d'une telle répartition – laissera cette question à leur appréciation souveraine⁽¹⁰⁵⁾.



À rebours des intentions simplificatrices ciblées du législateur, la décision du Conseil constitutionnel a privilégié une cohérence d'ensemble, en alignant le traitement fiscal des indemnités de licenciement sur un droit du travail où, désormais, « l'alternative licenciement-démission a laissé la place à une logique de la pluralité »⁽¹⁰⁶⁾. Ce choix a complexifié la tâche du juge de l'impôt, en en faisant un inhabituel juge du travail. Les décisions commentées ont toutefois permis de dessiner les contours de son office, et de révéler son souci de s'inscrire dans les pas de la jurisprudence judiciaire. Ce faisant, le Conseil d'État apporte sa pierre à l'ambition qui sous-tend les réformes successives du droit du travail engagées ces dernières années : assurer la prévisibilité des décisions de justice pour permettre aux acteurs économiques, salariés comme employeurs, d'anticiper leurs droits et, par suite, de se déterminer en toute connaissance de cause.

(105) *Par analogie, on remarquera que c'est ce degré de contrôle qu'exerce le Conseil d'État sur le montant de la provision allouée par le juge du référé-provision à hauteur de la fraction de l'obligation lui paraissant non sérieusement contestable (CE 6-12-2013 n° 363290, Thévenot : Lebon p. 309).*

(106) *La transaction en droit du travail, quelle place pour la liberté contractuelle ?*, C. Fourcade, *Droit social* 2007.166.