

# Application aux praticiens hospitaliers à temps plein des hôpitaux publics de l'exonération prévue par l'article 81 quater du CGI issu de la loi du 21 août 2007 dite TEPA

## Lire les conclusions de :

Laurent Levy Ben Cheton

Conclusions du rapporteur public

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 12LY00065 – Monsieur R – 24 septembre 2013 – R [↗](#)

Arrêt confirmé en cassation par le Conseil d'Etat : CE - 2 février 2015 - N° 373259

## INDEX

---

### Mots-clés

Agent public, Praticien hospitalier, Exonération, Obligations de service hebdomadaire, Article81 quater du code général des impôts, Rémunération

### Rubriques

Fiscalité

## TEXTES

---



Résumé Conclusions du rapporteur public

## Résumé

<sup>1</sup> Les dispositions législatives de la loi du 21 août 2007 codifiées à l'article 81 quater du code général des impôts (CGI), notamment éclairées par les débats parlementaires, ont défini pour les agents publics titulaires ou non titulaires, au nombre desquels figurent les praticiens hospitaliers à temps plein des hôpitaux publics, les éléments de rémunération éligibles au régime d'exonération qu'elles instituent, en particulier à raison du temps de travail additionnel effectif. Elles n'ont renvoyé au pouvoir réglementaire que les modalités d'exonération desdits éléments, lequel ne pouvait revenir sur le principe d'exonération ainsi défini par le législateur. Par suite, les indemnités forfaitaires pour tout temps de travail additionnel accompli perçues en application des dispositions des articles R6152-23 et D6152-23-1 du code de la santé publique par ces praticiens sur la base du volontariat au-delà des obligations de service hebdomadaires revêtent le caractère d'éléments de rémunération au sens des dispositions de l'article 81 quater.

# Conclusions du rapporteur public

**Laurent Levy Ben Cheton**

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6118](https://doi.org/10.35562/alyoda.6118)

<sup>1</sup> Cette affaire a trait à la délicate question de la défiscalisation des heures additionnelles effectuées par les praticiens hospitaliers (PH) au-delà de leur temps de travail réglementaire.

<sup>2</sup> M. B., exerçait la profession de praticien hospitalier au Centre Hospitalier Jacques Lacarin de Vichy.

<sup>3</sup> Il avait dans un premier temps déclaré la totalité des salaires que lui versait par le Centre hospitalier, avant de présenter, le 18 juillet 2011, une réclamation tendant à la réduction des impositions qui avaient été liquidées conformément à ses déclarations initiales ; cette demande de réduction était fondée sur l'exonération prévue à l'article 81 quater du code général des impôts CGI, issu de la loi TEPA du 21 août 2007, dont il estimait devoir bénéficier pour les sommes qu'il avait perçues en contrepartie de son temps de travail additionnel, soit en l'occurrence 9 390, 92 euros en 2008, et 7 943, 02 euros en 2009.

<sup>4</sup> Ces réclamations furent rejetées, au motif que son employeur n'avait pas produit d'attestation indiquant que ces rémunérations entraient bien dans le champ d'application du décret 2007-1430 du 4 octobre 2007 pris pour l'application de l'article 81 quater.

<sup>5</sup> M. B. a alors saisi le Tribunal administratif de Clermont-Ferrand d'une demande rédigée en des termes extrêmement sommaires, tendant à la réduction de ces impositions : par une ordonnance du 23 décembre 2011 prise sur la base du 7° de l'article R. 222-1, le président du Tribunal administratif de Clermont-Ferrand rejeta cette demande, au motif que les moyens soulevés par M. B. étaient, pour l'un, inopérant, pour l'autre, irrecevable puisque non assorti de précisions suffisantes pour en apprécier le bien-fondé .

<sup>6</sup> M. B. relève appel de ladite ordonnance, par une requête cette fois-ci très différente de la précédente, puisqu'introduite désormais par ministère d'avocat, et extrêmement motivée.

<sup>7</sup> [...]

<sup>8</sup> 1. cette affaire s'inscrit au sein d'une série :

<sup>9</sup> La question que pose cette requête fait partie d'une série [de requêtes portant sur] la question suivante « est-ce que les heures additionnelles [des praticiens hospitaliers] peuvent être exonérées

d'impôt sur le revenu en application du décret n° 2007-1430 du 4 octobre 2007 et de l'article 1er de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 dite loi TEPA ? ».

10 2. le Ministre [...] se prévaut de ce que le décret du 4 octobre 2007 n'a pas mentionné les statuts des personnels médicaux hospitaliers, et que l'indemnité forfaitaire pour temps de travail additionnel versé aux praticiens hospitaliers à temps plein n'est pas mentionnée dans la liste limitative de l'article 1er dudit décret (laquelle a d'ailleurs été plusieurs fois modifiée pour intégrer diverses rémunérations d'agents de différentes administrations).

11 Sa défense peut s'autoriser de l'arrêt M. ([11DA01323](#)) rendu par la CAA de Douai le 16 octobre 2013, qui a effectivement rejeté la demande d'un praticien hospitalier au motif que les temps de travail additionnel de ces agents qui relèvent des articles R6152-23 et D6152-23-1 du code de la santé publique ne sont pas au nombre de ceux limitativement mentionnés par ces dispositions, et que les indemnités versées à ce titre n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 1er de la loi TEPA.

12 Notez que, contrairement à ce qu'il en est dans la présente affaire, la Cour de Douai n'était pas saisie de l'exception d'illégalité du décret, et a fait application de ce texte réglementaire sans soulever d'office l'incompétence de son auteur. On doit cependant admettre qu'elle a ainsi, nécessairement, entendu écarter implicitement le bien-fondé d'un tel moyen d'ordre public.

13 Nous ne vous proposerons pas de le suivre sur cette voie, puisque s'il est exact que le pouvoir réglementaire a effectivement procédé à la restriction dont se prévaut le Ministre, c'est toutefois, selon nous, de façon illégale, le décret ayant ainsi limité, incompétemment, le champ d'application de l'exonération fiscale défini par le législateur.

14 3. Le moyen central de M. B. nous semble en effet, particulièrement convaincant.

15 Il est tiré du principe selon lequel, en vertu de la répartition constitutionnelle de compétence entre pouvoir législatif et réglementaire, le décret ne peut légalement restreindre le champ d'application d'un avantage défini par la loi, en excluant, en l'espèce, du bénéfice d'une exonération, une partie des contribuables que la loi incluait dans la généralité de ses dispositions, et ne discriminait donc pas.

16 Rappelons qu'en matière fiscale, l'article 34 de la Constitution réserve à la loi la compétence de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, le règlement ne pouvant qu'en préciser les modalités d'application.

17 La jurisprudence a déjà eu l'occasion de censurer de tels débordements du pouvoir réglementaire :

18 - Fût ainsi annulé, au motif de l'incompétence de son auteur, un décret du 22 avril 1960 restreignant le droit à déduction de TVA en matière de ventes annulées ou de marchandises détruites, au motif que si la loi permettait au gouvernement, pour des situations propres à certaines catégories d'entreprises ou de biens, d'apporter des restrictions partielles aux déductions normalement autorisées, elle ne lui donnait pas le pouvoir de modifier, par une mesure générale, indistinctement applicable à tous les assujettis, les principes mêmes de l'imposition tels qu'elle les a fixés (CE section 4 décembre 1964 n° 62748 ministre c/ Sté des Etts Alfred Desbouvères, au Recueil. p. 615)

19 - de même, le Conseil d'Etat a censuré, en raison de l'incompétence de son auteur, une disposition règlementaire (art 332 C annexe III du CGI) subordonnant à une condition supplémentaire à celles prévues par la loi, le bénéfice de l'exonération de la taxe professionnelle pour les gîtes ruraux - art 1459 CGI (CE 25 juillet 1986 n° 44966 Cadalen, au R. RJF 11/1986, n° 989).

20 - Enfin, et nous approchons alors encore davantage de notre cas d'espèce, est entachée d'incompétence la norme règlementaire restreignant le champ d'application de la loi en énumérant limitativement certaines activités pouvant bénéficier du plafonnement de la CSG, quand la loi ne renvoyait au règlement que la seule détermination des modalités du plafonnement dont elle avait posé le principe (CE 30 juin 2006 n° 281181 SA Groupe Appro, au Recueil., RJF 12/2006 n° 1533, ) .

21 4. C'est donc selon nous à juste titre que M. B. estime que l'auteur du décret, en limitant implicitement le champ des professions susceptibles de bénéficier de l'exonération des heures supplémentaires, a excédé sa compétence, laquelle était limitée à la seule détermination des modalités d'application des principes posés par l'article 1 de la loi TEPA.

22 Les dispositions du I de l'article 81 quater, qui en procèdent, sont ainsi rédigées : « I.- Sont exonérés de l'impôt sur le revenu : [...] / 5° Les éléments de rémunération versés aux agents publics titulaires ou non titulaires au titre, selon des modalités prévues par décret, des heures supplémentaires qu'ils réalisent ou du temps de travail additionnel effectif ; [...] ».

23 Certes, le II du même article 81 quater précise que « L'exonération prévue au premier alinéa du I s'applique : [...] 3° Aux éléments de rémunération mentionnés au 5° du I dans la limite des dispositions applicables aux agents concernés. [...] », mais ces précisions doivent être lues à la lumière des travaux parlementaires. Vous constaterez

qu'elles n'ont nullement le sens qu'est tentée de leur prêter l'administration fiscale, si l'on se réfère au rapport devant l'AN du député M. Gilles Carrez (p. 75), selon qui :

24 « Peuvent donc bénéficier de la mesure les agents publics titulaires [...] et non titulaires [...]. Les éléments de rémunération concernés sont ceux versés au titre d'heures supplémentaires (qui incluent les heures additionnelles faites par des agents publics ne travaillant pas à temps plein et qui seraient qualifiés, pour des salariés relevant du code du travail, d'heures complémentaires) ou d'un temps de travail additionnel effectif. [...]

25 La notion de « temps de travail additionnel effectif » couvre le cas d'agents publics dont la durée de travail est organisée selon des périodes de temps ne reposant pas sur un décompte horaire, ce qui est le cas, en particulier, des praticiens hospitaliers. Ainsi, par exemple, et conformément à l'article R. 6152-27 du code de la santé publique, le service hebdomadaire des praticiens hospitaliers à temps plein est fixé à dix demi-journées, le praticien pouvant accomplir, sur la base du volontariat au-delà de ses obligations de service hebdomadaires, un temps de travail additionnel donnant lieu soit à récupération, soit à indemnisation. »

26 Tel est en effet l'objet des dispositions combinées des articles R6152-23 et D6152-23-1, qui prévoient que les praticiens hospitaliers à temps plein perçoivent après service fait « des émoluments mensuels variant selon l'échelon des intéressés [ainsi que] des indemnités et allocations, [parmi lesquelles, notamment] « Des indemnités forfaitaires pour tout temps de travail additionnel accompli, sur la base du volontariat, au-delà des obligations de service hebdomadaires [...] versées lorsque, selon le choix du praticien, le temps additionnel accompli, les astreintes et les déplacements ne font pas l'objet d'une récupération. ».

27 Du côté du Sénat, l'intention du législateur est identique, ainsi qu'il ressort du rapport de M. Mariani, selon qui :

28 « Le 5 du I du nouvel article 81 quater prévoit que cette exonération s'applique aux éléments de rémunération versés aux agents publics, titulaires ou non titulaires [...], au titre des heures supplémentaires qu'ils réalisent ou de leur temps de travail additionnel effectif. Un décret devrait préciser les modalités d'application de cette disposition. La notion de « temps de travail additionnel effectif » couvre le cas d'agents publics dont la durée de travail est organisée selon des périodes de temps ne reposant pas sur un décompte horaire, ce qui est le cas, en particulier, des praticiens hospitaliers. ».

29 Il ressort donc clairement des dispositions de la loi TEPA, éclairées au besoin par les travaux parlementaires, que les heures additionnelles des praticiens hospitaliers n'étaient pas exclues du champ de

l'exonération prévu en son article 1er, et que le pouvoir réglementaire n'a pas été investi par le législateur de la compétence pour restreindre ou préciser le champ d'application de ces dispositions, mais seulement d'en définir les modalités.

30 5. Or en l'occurrence, les praticiens hospitaliers à temps plein des hôpitaux publics sont des agents publics, et les indemnités forfaitaires qu'ils perçoivent en contrepartie du temps de travail additionnel accompli volontairement au-delà de leurs obligations de service hebdomadaires ( prévues par les articles R6152-23 et D6152-23-1 précités du code de la santé publique), revêtent le caractère « d'éléments de rémunérations versés au titre du temps de travail additionnel effectif », au sens des dispositions de l'article 81 quater.

31 6. Ajoutons enfin, mais c'est ensuite évident, qu'est sans la moindre influence sur le champ d'application de la loi, comme sur l'opposabilité de son décret d'application, l'interprétation - dépourvue de portée normative - que la « Direction de l'hospitalisation et de l'organisation des soins » avait faite de ces dispositions lorsqu'elle a informé la « Fédération Hospitalière de France » que les praticiens hospitaliers étaient exclus du champ d'application de l'article 81 quater du CGI et que les rémunérations de leurs temps additionnel ne pouvaient bénéficier de cette exonération fiscale . Le ministre du Budget ne saurait donc s'en prévaloir utilement.

32 7. Une fois écartée l'application du décret en ce qu'il modifie le champ d'application de la loi, vous devrez, ensuite, examiner le bien-fondé de la demande du requérant au regard de l'article 81 quater CGI et des autres dispositions du décret, qui se limitent aux seules modalités d'application de la loi : vous constaterez alors qu'en l'espèce, M. B. a produit, en appel, une attestation de son employeur attestant, conformément à l'article 2 du décret du 4 octobre 2007, qu'il avait effectué des heures en plages additionnelles à hauteur de 34, 5 heures (pour 9 390, 92 euros) en 2008 et 29 heures ( 7 943, 02 euros) en 2009.

33 Vous devrez donc écarter l'application des dispositions du décret restreignant illégalement le champ d'application de la loi TEPA, et considérer que ces sommes, qui correspondent à des indemnités forfaitaires pour temps additionnel accompli, sur la base du volontariat, au-delà des obligations de service hebdomadaires de M. B., sont exonérées d'IR en application du 5° du I. et du 3° du II de l'article 81 quater CGI.

34 Vous réduirez en conséquence ses bases d'imposition, le déchargerez des droits correspondant à cette réduction des bases, et annulerez l'ordonnance attaquée. [...]

35 8. Si toutefois vous ne nous suivez pas sur cette voie, alors, d'autres moyens devront être examinés :

36 a) certes, si vous n'écartiez pas l'application du Décret du 4 octobre 2007, vous ne pourriez que constater que les temps additionnels effectués par M. B. ne sont pas au nombre de ceux limitativement mentionnés par ces dispositions réglementaires : dès lors, est sans incidence la circonstance qu'en appel, il ait produit l'attestation de son employeur, alors même que le rejet de la réclamation est tiré de l'absence de production de ce justificatif.

37 b) En revanche, c'est, du moins en apparence, plus utilement qu'il soutient ensuite que l'exclusion des praticiens hospitaliers résultant du décret méconnaît le principe d'égalité devant l'impôt résultant de l'article 13 de la DDHC (mais aussi les articles 8 et 14 de la CEDH)

38 L'argumentation de ces différents moyens, de substance analogue, repose sur le constat qu'aucun objectif d'intérêt général ne justifie que les praticiens hospitaliers soient exclus du dispositif prévu par la loi, et qu'il y aurait rupture d'égalité avec les autres catégories de salariés ou d'agents publics.

39 Certes, ce moyen n'est pas, par lui-même, inopérant : ainsi que l'a jugé le CE, la méconnaissance du principe constitutionnel d'égalité peut entacher d'illégalité une disposition réglementaire quand la différence de traitement opérée par le décret ne se justifiait ni par un motif d'intérêt général, ni par une différence de situation (cf par exemple CE 11 avril 2012 n° 322326 GISTI et autres publié au Lebon, concernant le droit au logement opposable et la restriction prévue par décret selon la nature du titre de séjour d'un étranger) .

40 Mais au cas particulier, un tel moyen ne nous paraît pas directement fondé, ou du moins, il nous semble entièrement hiérarchisé par le moyen d'incompétence que nous vous proposons de retenir pour écarter l'application du décret, et dont, au bout du compte, il ne constitue que la face inversée.

41 Expliquons nous : nous sommes certes d'accord avec le requérant, pour dire que nous percevons mal quel objectif d'intérêt général, ou différence de situation, pouvait justifier une différence de traitement entre les praticiens hospitaliers et les autres agents publics, et même entre les praticiens et l'ensemble des autres salariés : d'ailleurs, à la différence de son décret d'application, la volonté du Législateur n'a pas erré de la sorte, comme en témoigne au contraire la décision « Loi TEPA » du Conseil constitutionnel (n° 2007-555 DC du 16 août 2007, prise en son §13), jugeant que l'article 1er de la loi, loin de méconnaître l'article 13 de la CEDH, garantissait au contraire le respect du principe d'égalité, dès lors, précisément, ce dispositif s'appliquait à toutes les heures supplémentaires au-delà de la durée légale du travail ( qu'elle soit définie en heures ou en jours, et quelles que soient les modalités d'organisation du temps de travail dans l'entreprise et la durée contractuelle du travail applicable aux

salariés), et que le dispositif avait pour objet de s'appliquer à tous les salariés se trouvant dans une situation ayant accompli des heures supplémentaires ou du temps de travail additionnel.

42

Donc, si le décret opère donc bien une rupture d'illégalité incompatible avec les exigences de l'article 13 de la CEDH, tel n'est pas le cas de la loi pour l'application de laquelle il a été pris : au contraire, si ce règlement discrimine illégalement les PH c'est précisément en tant qu'il ajoute illégalement en droit au champ d'application de la loi (en le restreignant) : c'est donc bien de cette incompétence du pouvoir réglementaire (au regard de l'article 34 de la constitution) que procède cette restriction du champ d'application de l'exonération des heures additionnelles, avec pour conséquence ensuite une violation de l'article 13 de la CEDH. Aussi, cette violation directe du principe d'égalité ne nous paraît que « dérivée », ou « seconde », au regard de l'incompétence de l'auteur du décret, qui a seule permis cette méconnaissance d'un principe fondamental garanti par diverses normes supérieures (constitutionnelles et européennes) : nous ne sommes pas ici en présence d'une expression du pouvoir réglementaire autonome ; et cette discrimination injustifiée ne procède pas davantage de la loi dont le décret était censé faire application en en précisant les modalités ; ce ne sont donc logiquement pas ces moyens de violation directe de la norme constitutionnelle et européenne que vous devrez selon nous retenir pour écarter l'application du décret du 4 octobre 2007 en ce qu'il exclue incompétemment du bénéfice des exonérations d'IR prévues à l'article 81 quater du CGI, les indemnités perçues par les praticiens hospitaliers en contrepartie de leur temps de travail additionnel, mais uniquement celui tiré de l'incompétence du pouvoir réglementaire lorsqu'il empiète sur le champ de compétence exclusive de la Loi (en méconnaissance de l'article 34 de la Constitution) ,

43

Le quantum des sommes versées à ce titre par le Centre Hospitalier de Vichy à M. B. étant désormais établi, vous prononcerez la réduction en base que ce dernier sollicite à juste titre, et, dans cette mesure, la décharge partielle des droits en résultant.

44

Vous pourrez condamner l'Etat à verser une somme de 1500 € au requérant au titre de l'article L761-1 du Code de justice administrative.

45

Telles sont nos conclusions sur cette affaire