

# Les indemnités forfaitaires pour travail additionnel, perçues par les praticiens hospitaliers, sont exonérées de l’impôt sur le revenu sous conditions

**Lire les conclusions de :**

**Thierry Besse**  
Conclusions du rapporteur public

## DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 14LY00654 – 30 juin 2015 – C+ [↗](#)

## INDEX

### Mots-clés

Impôt sur le revenu, Exonération, Temps de travail additionnel, Heures supplémentaires, Praticiens hospitaliers, Article 81 quater du code général des impôts, Décret n°2007-1430 du 4 octobre 2007

### Rubriques

Fiscalité, Procédure

## Résumé Conclusions du rapporteur public

## Résumé

*Exonération des temps de travail additionnel des praticiens hospitaliers – Motif de refus de l'exonération tiré du champ d'application de l'article 81 quater du code général des impôts alors en vigueur excluant les PH selon l'administration fiscale – Illégalité (1) – Nouveau motif tiré du caractère insuffisant des attestations produites soulevé d'office par le tribunal administratif – Irrégularité du jugement (2) – Irrégularité se soulevant d'office (3) – Motif de rejet non fondé en l'espèce.*

En l'espèce, il est question d'un praticien hospitalier ayant réclamé la réduction de son imposition sur le revenu à raison de l'exonération prévue au 5° de l'article 81 quater du code général des impôts relatifs aux heures supplémentaires.

Le tribunal administratif de Lyon avait rejeté sa demande au motif que si l'intéressé entrait bien dans le champ d'application des dispositions susmentionnées, il ne produisait aucune attestation indiquant le montant net des rémunérations versées au titre des temps de travail additionnel et le nombre d'heures effectuées à ce titre, contrairement aux exigences posées par l'article 2 du décret du 4 octobre 2007.

Le juge d'appel a ainsi considéré que les indemnités forfaitaires pour travail additionnel qui ont été versées par le centre hospitalier du Forez à M. X., constituaient des éléments de rémunération relevant de l'exonération prévue par l'article 81 quater du code général des impôts. Le juge précise que la circonstance que les documents nécessaires à cette exonération ne comprendraient pas le détail par mois, ou période de référence, du nombre d'heures réalisées ou de plages de travail additionnelles effectuées, est sans incidence sur l'exonération de ces sommes en l'absence de contestation sur la réalité et le caractère supplémentaire de ces heures. En l'espèce, il n'y avait pas de contestation quant à la réalité de l'accomplissement de ces temps de travail additionnels, dès lors, les attestations fournies par M. X. étaient suffisantes au regard des exigences prévues à l'article 2 du décret n° 02007-1430 du 4 octobre 2007. Le juge a considéré que le jugement rendu par le tribunal était irrégulier et qu'une telle irrégularité se soulevait d'office sauf dans le cas où le nouveau motif est fondé et où l'administration demande la substitution de motif en appel. En l'espèce, le motif de rejet était non fondé.

<sup>5</sup>

(1) CE, 2 février 2015, Ministre du budget c/ M. et Mme X, N° 373259, confirmant l'arrêt de la CAA de Lyon du 24 septembre 2013

<sup>6</sup>

(2) CE, 20 juin 2007, Ministre c/ SA Ferette, N° 290554 RFJ 10/07 n° 01131, conclusions S. Verclytte BDCF 10/07 n° 113. - CE, 7 novembre 2012, Société France Immobilier Group, N° 328670

<sup>7</sup>

(3) CE, 24 juin 1985, n° 40780 RFJ n° 1236. CE, 1<sup>er</sup> avril 1987, n° 50291 et 60420, 7<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s RFJ 5/87 n° 641.

# Conclusions du rapporteur public

**Thierry Besse**

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6216](https://doi.org/10.35562/alyoda.6216)

<sup>1</sup> Ces deux affaires, qui feront l'objet de conclusions communes, font partie de la série concernant l'exonération des heures supplémentaires des heures supplémentaires réalisées par les praticiens hospitaliers.

<sup>2</sup> M. X. exerce comme praticien à temps plein au centre hospitalier du Forez à Montbrison. Il a effectué des heures de temps de travail additionnel entre 2008 et 2010. Il a demandé par réclamation du 26 décembre 2011 le bénéfice de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 81 quater du code général des impôts, issues de la loi du 21 août 2007, pour ces heures. Cette demande ayant été rejetée, il a saisi le Tribunal administratif de Lyon qui, par jugement du 14 janvier 2014 dont il relève appel, a rejeté sa demande au motif que les attestations qu'il avait produites n'indiquaient que le montant net des rémunérations versées au titre du temps de travail additionnel, sans préciser le nombre d'heures effectuées à ce titre.

<sup>3</sup> M. Y., pour sa part, est médecin urgentiste exerçant en tant que contractuel au sein de différents établissements. Il a également sollicité, par deux réclamations en date des 28 décembre 2011 et 12 septembre 2012, le bénéfice de la même exonération, pour les années 2008 à 2011. Les réclamations ayant été rejetées, il a saisi le Tribunal administratif de Lyon qui, par le jugement du 14 janvier 2014 dont il relève appel, a rejeté sa demande au motif là aussi que les différentes attestations produites n'étaient pas suffisantes pour justifier du nombre d'heures effectuées, ainsi que des rémunérations versées à ce titre.

<sup>4</sup> Comme vous le savez, la principale question de droit que posent à juger ces deux affaires a été tranchée par le Conseil d'Etat dans [sa décision du 2 février 2015, Ministre du budget N° 373259](#), confirmant l'arrêt que vous aviez rendu le 24 septembre 2013.

<sup>5</sup> Le Conseil d'Etat a jugé que l'exonération d'impôt sur le revenu des heures supplémentaires prévues par les dispositions de l'article 81 quater du code général des impôts s'appliquait à l'ensemble des agents publics titulaires ou non titulaires et que les praticiens hospitaliers à temps plein ou à temps partiel qui ont la qualité d'agent public, entraient donc dans le champ de cette exonération de l'impôt sur le revenu, alors même qu'ils ne sont pas régis par la loi du 9 janvier 1986 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique hospitalière. Par ailleurs, il a jugé que le législateur a renvoyé à un décret pour la seule définition des modalités selon

lesquelles étaient pris en compte les éléments de rémunération versés au titre des heures supplémentaires ou du temps de travail additionnel effectif et que, par suite, le pouvoir réglementaire ne pouvait restreindre le champ d'application de l'exonération, comme il l'avait fait par décret du 4 octobre 2007 en ne mentionnant pas les indemnités versées aux praticiens hospitaliers parmi les éléments de rémunération ouvrant droit à l'exonération.

6 M. X. et M. Y. peuvent donc bénéficier, en principe, de l'exonération, pour autant qu'ils apportent les justificatifs requis.

7 En ce qui concerne, M. X., le Tribunal s'était fondé sur un motif que n'avait jamais opposé l'administration, laquelle s'était bornée à indiquer que les rémunérations en cause ne rentraient pas dans le champ de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 81 quater du code général des impôts.

8 Vous savez que le juge a la possibilité d'écarter des moyens soulevés par le demandeur par des raisonnements différents de ceux qu'oppose le défendeur. Il ne fait alors que remplir son office qui est d'apprécier le mérite des moyens soulevés. En matière de plein contentieux, par exemple la question de savoir si existe un lien direct de causalité entre une faute et le préjudice relève de l'office du juge (CE, 10 juillet 2013, Compagnie martiniquaise de transports, 362777, aux Tables) . Mais, ici, le Tribunal a été au-delà, l'administration n'ayant jamais contesté que les sommes sur lesquelles portait la demande, avaient bien été perçus en rémunération du temps de travail additionnel.

9 Or, le juge de l'impôt ne peut procéder à une substitution de motifs sans y avoir été invité par l'administration. (CE, 20 juin 2007, ministre c/SA Ferette, ministre c/SA Ferette, RJF 10/07 n° 01131, concl. S. Verclytte BDCF 10/07 n° 0113 ; CE, 7 novembre 2012, Société France Immobilier Group, 328670) .

10 Le jugement du Tribunal administratif de Lyon est donc entaché d'irrégularité. Une telle irrégularité devant être relevée d'office, (CE, 24 juin 1985, n° 40780 RJF n° 01236 ; CE 1er avril 1987 n° 50291 et 60420, 7e et 9e s.-s. : RJF 5/87 n° 641), vous en avez informé les parties.

11 Vous devrez donc annuler pour irrégularité le jugement du 14 janvier 2014 du Tribunal administratif de Lyon, ce qui vous amènera à vous prononcer, par la voie de l'évocation, sur sa demande. La question de droit n'étant plus en débat, vous serez alors confrontés à la question de la nature des justificatifs que devait fournir M. X., le motif retenu par le Tribunal étant désormais opposé en appel par le ministre.

12 Aux termes de l'article 2 du décret du 4 octobre 2007 déjà évoqué :  
« *L'exonération fiscale et la réduction de cotisations salariales de sécurité sociale des éléments de rémunération prévus à l'article*

*précédent sont subordonnées : (...) / - à l'établissement par l'employeur d'un document, qui peut être établi sur support dématérialisé, indiquant par mois civil - ou, pour les agents dont le cycle de travail excède un mois, à la fin de chaque cycle - et pour chaque salarié, le nombre d'heures supplémentaires ou complémentaires effectuées au sens de l'article 1er du présent décret et la rémunération y afférente. Le récapitulatif mentionné à l'article D241-25 du code de la sécurité sociale doit également être tenu à disposition par l'employeur. ».*

13

L'attestation produite en appel par M. X., en date du 31 janvier 2014, indique le nombre d'heures additionnelles et la rémunération nette perçue à ce titre par l'intéressé au cours des deux années. Si elle ne permet pas de distinguer ces éléments par mois civil, comme tendent à l'exiger les dispositions précitées, elle semble suffisante pour justifier l'application de l'exonération pour les rémunérations perçues sur les heures supplémentaires effectuées, dont la réalité n'est pas contestée. Il nous semble à cet égard que vous devez tenir compte du fait que M. X. est amené à produire des attestations réalisées ex post compte tenu de l'interprétation illégale donnée par l'administration au champ d'application des dispositions de la loi dite TEPA du 21 août 2007.

14

Si vous nous suivez, vous annulerez le jugement du 14 janvier 2004 et déchargerez M. X. des impositions afférentes aux rémunérations figurant sur l'attestation du centre hospitalier.

15

En ce qui concerne M. Y., le Tribunal a également opposé un motif dont l'administration ne s'était pas prévalu et que l'administration reprend en appel.

16

Vous pourriez alors être tentés d'annuler le jugement pour la même irrégularité que celle ayant affecté le jugement concernant le litige soumis par M. X..

17

Mais, dans un arrêt du 15 octobre 1975, publié au recueil, n° 93725, le Conseil d'Etat a jugé que le fait qu'un tribunal a, pour justifier l'impôt, substitué la base légale retenue par le service, alors qu'il ne pouvait légalement opérer d'office une telle substitution, n'entraîne pas annulation du jugement et évocation dès lors qu'une telle substitution est demandée en appel et est fondée. Or, vous êtes placés dans un cas identique puisque, comme nous allons le voir, il nous semble que le motif opposé par le Tribunal, repris en appel par le ministre, était fondé s'agissant de M. Y..

18

Cet arrêt de 1975 confronté à la jurisprudence datant de la même période obligeant le juge d'appel à relever d'office une irrégularité du jugement lorsque la substitution n'est pas fondée relève d'une approche pragmatique de la fonction du juge d'appel. Lorsque la substitution de motif ou de base légale n'était pas fondée, et que le



requérant ne s'en plaint pas, le fait de relever d'office le moyen de régularité permettra au juge d'appel de remettre d'aplomb le dossier. En revanche, lorsque la substitution était légale, le juge d'appel est ainsi amené à aller au plus simple en la confirmant.

19 Il y a pourtant deux étapes du raisonnement qui sont ici confondues, celle de savoir si le juge a respecté son office et celle de savoir si l'imposition était fondée. Il n'y aurait guère de difficulté à censurer l'irrégularité du jugement en l'annulant, avant de rejeter au fond la demande, par la voie de l'évocation.

20 On peut se demander d'ailleurs si cette jurisprudence n'est pas obsolète, depuis les développements jurisprudentiels qui amènent le juge d'appel à annuler pour irrégularité les jugements rendus en méconnaissance du principe du contradictoire. Le non-respect de l'obligation prévue à l'article R611-7 du code de justice administrative rend irrégulier le jugement ([CE Sect. 30 octobre 1992 n° 140220 Ministre des affaires étrangères et association de sauvegarde du site Alma/Champ de Mars](#) au Rec. p. 384 ; [CE n° 308987 14 mars 2011 Commune d'Ajaccio](#), aux Tables) . Le CE censure également comme irrégulière la substitution de base légale à laquelle procède un juge sans en informer les parties, dans le contentieux de l'excès de pouvoir, sans fonder sa décision sur une méconnaissance des dispositions de cet article ([CE, Section, 3 décembre 2003, Préfet de la Seine-Maritime n° 240267](#), Rec. p. 479, aux concl. du Pdt J-H. Stahl) .

21 Or, en procédant d'office à une substitution de motif sans en informer les parties, le juge de l'impôt ne méconnaît pas seulement son office, il porte atteinte au principe du contradictoire, de sorte qu'alors même qu'une telle substitution était fondée, le jugement sera irrégulier. Mais, il est vrai que la méconnaissance du contradictoire n'est pas un moyen que vous pouvez relever d'office.

22 Ainsi, malgré ces hésitations, et alors que l'arrêt de 1975 que nous avons cité n'a pas été formellement abandonné par le Conseil d'Etat, nous vous proposons finalement de l'appliquer, ce qui vous amènera à retenir le motif repris en appel par le ministre pour rejeter la requête d'appel de M. Y. sans annuler pour irrégularité le jugement.

23 Contrairement à M. X., en effet, M. Y. n'a pas produit en appel d'attestation ou autre document permettant de déterminer le nombre d'heures de temps additionnel qu'il a effectuées dans les différents centres hospitaliers où il a travaillé. S'il produit différentes attestations ou feuilles de paie, celles-ci ne permettent pas de connaître de manière précise les heures effectuées ni la rémunération qu'il aurait perçue, susceptible de bénéficier de l'exonération.

24

Plus précisément, l'intéressé se prévaut d'une attestation établie par le centre hospitalier de Mâcon le 17 janvier 2012 mais celle-ci fait état des indemnités compensatrices de congés annuels qu'il a perçues, lesquelles ne peuvent être assimilées aux rémunérations ouvrant droit à l'exonération prévue à l'article 81 quater du code général des impôts. L'attestation établie par le centre du Haut-Bugey n'est nullement éclairante sur les heures supplémentaires qu'il aurait réalisées. Enfin, les différents bulletins de salaire qu'il verse au dossier ne permettent pas plus de justifier de la réalité et du nombre d'heures supplémentaires qui entreraient dans le champ de ces dispositions.

25

Par ces motifs, nous concluons :

26

- au rejet de la requête de M. Y. ;

27

- à l'annulation du jugement du 14 janvier 2014 par lequel le Tribunal administratif de Lyon a rejeté la demande de M. X., à ce que l'intéressé soit déchargé des impositions mises à sa charge au titre des heures de temps additionnel qu'il a effectuées de 2008 à 2010 et à ce qu'une somme de 1 500 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.