

N° 383452, 383453
Etablissement d'hébergement pour
personnes âgées dépendante (EHPAD)

« Maisons de retraite départementale de la Loire »

10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies
Séance du 7 octobre 2015
Lecture du 9 novembre 2015

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

Les deux pourvois posent la question de savoir qui, de l'Etat ou des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD), est l'employeur des directeurs de ces établissements au sens du 1 de l'article 231 du code général des impôts (CGI), qui instaure une taxe sur les salaires à la charge de l'employeur.

Comme l'indique l'identité du requérant qui vous saisit, la CAA de Lyon a opté pour l'assujettissement des EHPAD et rejeté, comme le tribunal administratif de Lyon avant elle, la demande en restitution formée au titre des années 2008-2009 (383453) et 2010 (383452). L'unique moyen de régularité des arrêts soulevé dans les deux pourvois identiques (insuffisance de motivation) étant parfaitement infondé, vous pourrez vous consacrer toute votre énergie à déterminer si la cour a eu tort ou raison sur le fond.

Nous pensons qu'elle a eu raison. La question n'est toutefois pas évidente et l'enjeu est de taille, les deux pourvois dont vous êtes saisis faisant partie d'une série d'une vingtaine de litiges, tous portés devant la CAA de Lyon, dont l'arrêt pilote a été publié à la RJF.

L'article 231 que nous avons paraphrasé en introduction disposait plus précisément, dans sa version applicable aux impositions en litige, que « les sommes payées à titre de rémunérations sont soumises à une taxe sur les salaires égale à 4,25 % de leur montant (...) à la charge des personnes ou organismes¹, qui paient ces rémunérations lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement desdites rémunérations. »

L'interprétation de ce texte plutôt clair a suscité un certain nombre de litiges, le législateur n'ayant pas précisé ce qu'il convenait d'entendre par paiement d'une rémunération.

¹ à l'exception des collectivités locales, de leurs régies personnalisées mentionnées à l'article L. 1412-2 du code général des collectivités territoriales et de leurs groupements, des services départementaux de lutte contre l'incendie, des centres d'action sociale dotés d'une personnalité propre lorsqu'ils sont subventionnés par les collectivités locales, du centre de formation des personnels communaux, des caisses des écoles et des établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation qui organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'Etat d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat.

Par une décision CE, 17 avril 1985, *Société Interimest*, n° 48096, p., vous avez appliqué le 1 de l'article 231 au cas particulier de salaires versés au personnel d'une entreprise de travail temporaire mis à disposition d'entreprises utilisatrices. La question qui se posait était celle de savoir qui devait être regardé comme rémunérant les personnels, dès lors que les salaires étaient versés par l'entreprise d'intérim, mais que les entreprises utilisatrices en supportaient économiquement la charge. Vous avez fait primer le circuit de versement sur la réalité économique en faisant de l'entreprise d'intérim l'employeur redevable de la taxe. Vous vous inscriviez notamment dans le sillage d'une décision de plénière fiscale du 30 juin 1982 (CE, *Centre expérimental de recherches et d'études du bâtiment et des travaux publics*, n° 22796, p., RJF 391), dans laquelle vous aviez déjà neutralisé le circuit économique réel au profit du circuit de versement apparent (v. aussi CE, Plénière, 21 juin 1972, n° 82014, p., B... 1972, p. 335 ; CE, Plénière, 15 mai 1974, n° 88294, p., B... 1974, p. 303 ; CE, 13 décembre 1982, *Ministre du Budget c/ S.A. « Compagnie des services Dowel Schlumberger »*, n°23592, T. p. ; CE, 15 décembre 1982, *S.A. "SIFA"*, n° 30055, T. p., RJF 83 p. 89 ; CE, 5 février 1986, n° 43718 et 43719, RJF 4/86 n° 358).

Par une décision CE, 26 mai 2008, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Greta Alpes Dauphiné*, n° 285066, T. p., vous avez transposé ce raisonnement au cas des rémunérations versées aux personnels de l'éducation nationale affectés au sein des groupements d'établissements pour la formation des adultes (dits "G.R.E.T.A."), en faisant de l'Etat l'employeur redevable, nonobstant la circonstance que les GRETA remboursaient les rémunérations. Le commissaire du gouvernement François Seners relevait alors l'importance, pour caractériser la qualité d'employeur, du critère de l'état de subordination qui caractérise le contrat de travail – et par extension les relations assimilées à un tel contrat.

L'établissement requérant fait grand cas de ces deux décisions pour tenter de vous convaincre de ce que la cour a commis une double erreur de droit, d'une part en accordant trop de place au critère de l'autorité fonctionnelle exercée par les EPHAD sur leurs directeurs, d'autre part en déduisant des dispositions législatives et réglementaires applicables aux EPHAD leur qualité d'employeur de leurs directeurs. En réalité, la cour a fait masse de plusieurs indices réunis en faisceau, de sorte que les deux moyens d'erreur de droit pourront être accueillis ou écartés d'un mouvement unique.

Pour notre part, nous ne partageons pas l'analyse de l'établissement.

D'abord, dans l'ensemble des jurisprudences que nous avons citées, vous avez cherché à caractériser la qualité d'employeur, en utilisant il est vrai le critère du "lien de subordination" (CE, 12 février 1969, *Société X*, n°s 73306 ;74075, T. p.), uniquement parce qu'existait un débat soit sur la notion de rémunération, soit même, en amont, sur l'existence d'une rémunération susceptible d'entrer dans l'assiette de la taxe (v., sur la question de savoir si des honoraires constituent des salaires, CE, 6 mai 1966, *Société X*, n° 65889, T. p. ; CE, 12 février 1969, *Société X*, n°s 73306-74075, T. p.). En d'autres termes, il nous semble que si la jurisprudence s'est focalisée sur la notion d'employeur qui n'apparaissait qu'indirectement dans la version applicable du texte de l'article 231, c'est uniquement dans des cas où le véritable critère légal, à savoir le fait de payer les rémunérations, ne permettait pas de parvenir à une solution certaine, le plus souvent parce que deux personnes – celle qui versait matériellement les salaires et celle qui assumait réellement la charge économique – pouvaient être regardées comme payeur. Dans les cas où il n'existe aucun doute sur l'identité de la

personne qui paye les rémunérations ni aucun débat sur la nature de salaire des rémunérations en revanche, il nous semblerait paradoxal de mobiliser les critères de votre jurisprudence non plus pour préciser, mais pour contourner le critère légal central de paiement des rémunérations. Or en l'espèce, il est constant que ce sont les EHPAD, qui disposent de l'autonomie financière, qui rémunèrent leur directeur sur leur budget propre (v. en particulier l'article L. 315-15 du code de l'action sociale et des familles).

Ensuite, en admettant même que votre jurisprudence ait entendu faire primer la qualification juridique du « salaire » qui constitue l'assiette de la taxe et imposerait de rechercher le lien de subordination, sur le critère du paiement de la rémunération, ce qui ne nous semble pas évident au regard de la rédaction des décisions, nous parvenons finalement à la même conclusion que la cour s'agissant des directeurs d'EHPAD.

Il est vrai que, pour identifier, quand vous en avez besoin, le lien de subordination caractéristique de la relation employeur/salarié, encore qu'il soit peu pertinent s'agissant d'un emploi de direction par construction non subordonné, occupé par un fonctionnaire par construction dépourvu de contrat de travail, vous mobilisez le critère du pouvoir de nomination et de détermination des règles statutaires. Or l'article 21 du décret n° 2007-1930 du 26 décembre 2007 portant statut particulier du corps des directeurs d'établissements sanitaires, sociaux et médico-sociaux de la fonction publique hospitalière confie, s'agissant des membres du corps appelés à diriger les EHPAD, ce pouvoir au ministre de la santé. Encore faut-il tempérer ce point, s'agissant du pouvoir de nomination, de ce que celle-ci intervient sur avis du conseil d'administration de l'EHPAD.

Mais d'une part, le pouvoir de nomination relève, s'agissant des directeurs d'EHPAD, dont il faut rappeler ici qu'ils sont des établissements publics, de la problématique des pouvoirs de tutelle sur ces établissements plus que de la relation de travail entre l'Etat et le directeur. La circonstance que les directeurs soient nommés par l'Etat ne suffit donc pas totalement, à notre sens, à assimiler leur situation au regard de la taxe à celle de fonctionnaires en détachement ou de salariés en contrat d'intérim.

D'autre part, l'autorité fonctionnelle du conseil d'administration sur le directeur de l'EHPAD est telle que, bien que vous n'ayez pas eu dans les précédents à donner trop d'importance à ce critère, elle nous semble devoir rétroagir sur la qualification du lien, improprement intitulé en l'espèce, de “subordination”. C'est en effet le conseil d'administration qui, aux termes des dispositions combinées des articles L. 315-13 et L. 315-17 du code de l'action sociale et des familles, dicte les missions qu'il appartient au directeur d'exécuter et a de ce fait la main sur la relation de travail.

Enfin, ou plutôt au frontispice de l'ensemble de ces remarques, la circonstance que l'EHPAD a la personnalité morale nous semble de nature à le distinguer très nettement des services de l'Etat pour lesquels vous avez été amenés à assimiler, en l'absence de cette personnalité, l'Etat à l'employeur, pour ainsi dire, par transitivité (v., outre la décision relative aux GRETA précitée², CE, 21 décembre 1977, *Etablissement X*, n° 02935, T. p., à propos d'un

² Par analogie, sur la qualification retenue pour les GRETA d'agents vacataires de l'éducation nationale au sens de la législation sur les pensions, CE, 22 février 2007, *Fédération des syndicats généraux de l'éducation nationale et de la recherche publique-CFDT*, n° 285968, T. p.

aérium dénué de personnalité juridique et qui relève donc directement de la commune, laquelle est du coup l'employeur de son personnel et assujettie à la taxe).

Au total, il est certain que le critère de la nomination trouble. Pour autant, juger que le directeur d'un EHPAD est le salarié de l'Etat et non de l'établissement autonome dans lequel il exerce et qui, mêlé à sa nomination, détermine entièrement les conditions de son emploi et surtout paye sa rémunération sur son budget propre, nous paraît pousser un peu loin la fiction.

PCMNC – Rejet des pourvois.