

N° 445544

Ministre de l'économie, des finances et de la relance c/ M. et Mme L...

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 1^{er} septembre 2021

Lecture du 13 septembre 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Cette affaire concerne les règles dérogatoires de détermination du revenu imposable des assistants maternels et assistants familiaux agréés.

2.- Mme L..., qui demeure à Pau, exerce la profession d'assistante maternelle, telle que cette activité est définie à l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles : elle accueille habituellement à son domicile, de façon non permanente et moyennant rémunération, des mineurs qui lui sont confiés par leurs parents. Conformément à l'agrément qui lui a été délivré en octobre 2010 par le président du conseil départemental des Pyrénées-Atlantiques, elle peut accueillir simultanément jusqu'à trois enfants de 0 à 6 ans en journée sur un même créneau horaire. Un nouvel agrément de cinq ans lui a été délivré en octobre 2015, toujours pour accueillir en journée jusqu'à trois enfants.

Dans ses déclarations de revenus des années 2013 à 2015, Mme L... a opté pour l'abattement forfaitaire institué par l'article 80 *sexies* du CGI en faveur des assistants maternels et assistants familiaux agréés, de préférence à une taxation de ses rémunérations selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

Cet article est issu de l'article 1^{er} de la loi de finances rectificative pour 1979¹. Il a été adopté dans la foulée de la loi du 17 mai 1977 « relative aux assistantes maternelles »² (puisqu'elles étaient alors désignées au féminin), texte qui avait donné pour la première fois un statut aux « nourrices » en posant l'exigence d'un agrément, en imposant le suivi de formations organisées par la protection maternelle et infantile et la souscription d'un contrat d'assurance de responsabilité civile, en reconnaissant le droit à une rémunération mensuelle minimale, fixée au quart du SMIC, ainsi qu'au versement d'indemnités complémentaires, et en définissant des règles applicables à la rupture du contrat de travail.

Les dispositions de l'article 1^{er} de la loi de finances rectificative pour 1979, qui ont été codifiées à l'article 80 *sexies* par un décret de 1981³, constituaient en quelque sorte le volet fiscal de la réforme du statut des assistantes maternelles.

¹ Loi n° 79-1102 du 21 décembre 1979 de finances rectificative pour 1979.

² Loi n° 77-505 du 17 mai 1977 relative aux assistantes maternelles.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Il résulte en effet des travaux préparatoires à leur adoption qu'elles répondaient à deux préoccupations : d'une part, uniformiser le traitement fiscal des rémunérations perçues par les assistantes maternelles, qui souffrait d'importantes disparités locales⁴ ; d'autre part, tenir compte de ce que les intéressées étaient contraintes de prélever une part de leur salaire pour assurer chaque jour le coût de l'entretien des enfants qui leur étaient confiés. En arrière-plan, il y avait aussi la volonté du législateur de régulariser la situation d'un certain nombre de nourrices qui, en dépit de la création d'un statut sur mesure par la loi du 17 mai 1977, demeuraient réticentes à solliciter l'agrément, par crainte de payer des impôts et de perdre le bénéfice d'avantages sociaux attribués sous condition de ressources⁵.

Le législateur a ainsi prévu que, pour l'assiette de leur impôt sur le revenu, le revenu brut à retenir serait minoré, en retranchant une somme forfaitaire du total des sommes versées à titre de rémunération ou d'indemnités pour l'entretien et l'hébergement des enfants accueillis. Cette somme forfaitaire est égale à trois fois le montant horaire du SMIC, par jour et pour chacun des enfants qui sont accueillis. Le montant de l'abattement est porté à quatre fois le montant horaire du SMIC par jour, lorsque sont accueillis des enfants souffrant de maladies ou présentant un handicap. En outre, lorsque la durée de garde est de 24 heures consécutives, il est ajouté à ces déductions une somme égale à une fois le montant horaire du SMIC.

Pour prendre l'exemple d'une assistante maternelle qui totaliserait 200 jours de garde de trois enfants au cours de l'année 2013, pour une durée de garde journalière de 8 heures, l'abattement serait de 200 jours * SMIC horaire de 9,43 € (2013) * 3 * 3 enfants, soit 16 974 €, cette somme étant à déduire de la totalité des rémunérations et indemnités perçues.

Mme L... revendique quant à elle une organisation assez différente de son activité. Elle indique en effet travailler du lundi au samedi, soit 6 jours sur 7, de 7 heures à 20 heures, et souligne que, sans jamais accueillir plus de trois enfants simultanément, elle garde en pratique bien plus de trois enfants, compte tenu d'une rotation élevée du nombre d'enfants accueillis au cours d'une même journée. Elle a ainsi calculé l'abattement à partir d'un nombre de 24 enfants accueillis en 2013 et de 21 enfants en 2014 et 2015. Elle a ce faisant ramené le montant de son revenu imposable, en 2013, de 54 330 € à 6 691 €, en 2014 de 66 224 € à 8 282 € et en 2015 de 66 023 € à 10 889 €, soit une division par 6 voire 8 de son revenu.

³ Décret n° 81-866 du 15 septembre 1981 portant incorporation dans le code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

⁴ Cf. rapport n° 100 (1979-1980) de M. Maurice Blin, p. 23 : « Il apparaît que la définition de l'assiette de l'impôt sur le revenu des assistantes maternelles se caractérise par une grande diversité, selon les situations locales, si bien qu'il en résulte une certaine inégalité dans les impositions. C'est pour mettre fin à cette situation que le présent article propose un système de détermination forfaitaire du revenu imposable des intéressées (...) ».

⁵ Comme l'indiquent clairement l'avis n° 107 présenté par M. Schwint, sénateur, au nom de la commission des affaires sociales, sur le projet de loi de finances pour 1979, et les débats en séance publique lors de la deuxième séance du 3 décembre 1979.

A la suite d'un contrôle sur pièces de son dossier fiscal, l'administration a remis en cause ce calcul en plafonnant l'abattement au nombre d'enfants dont la garde simultanée était autorisée dans le cadre de l'agrément, soit trois enfants à temps plein (45 heures par semaine) sur l'année entière, ce dont il est résulté des compléments d'impôt sur le revenu au titre des trois années en cause d'un montant global de 17 897 €.

Ce rehaussement a entraîné un effet fiscal collatéral : la perte du plafonnement de la taxe d'habitation en fonction du revenu prévu à l'article 1414 A du CGI, au titre des années 2015 et 2016. Il résulte en effet du second alinéa de l'article L. 173 du LPF, dans sa rédaction applicable en l'espèce, que toute rectification des revenus à raison desquels le contribuable a bénéficié d'un dégrèvement en application de l'article 1414 A du CGI entraîne mécaniquement l'établissement de l'imposition correspondant au montant du dégrèvement accordé à tort. En l'espèce, ce sont des montants de taxe d'habitation de 639 € et 584 € qui ont été respectivement mis en recouvrement au titre des années 2015 et 2016 par rôles supplémentaires du 31 mai 2017, en conséquence de la rectification du revenu fiscal de référence des années 2014 et 2015.

Après rejet de leur réclamation, Mme L... et son époux ont porté le litige devant le tribunal administratif de Pau, qui a accueilli leur demande de décharge par un jugement du 7 juin 2018, dont le ministre de l'action et des comptes publics a relevé appel dans son intégralité. Par un arrêt du 20 octobre 2020, la cour administrative d'appel de Bordeaux a annulé l'article 1^{er} de ce jugement et remis à la charge des époux les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu en litige. La cour vous a pour le reste transmis les conclusions du recours du ministre portant sur la taxe d'habitation, qui a la nature d'un impôt local au sens des dispositions du 4^o de l'article R. 811-1 du code de justice administrative, ces conclusions relevant de la cassation directe. Vous jugez en effet que, dès lors qu'elles relèvent de voies de recours différentes, des demandes distinctes ne sauraient présenter entre elles un lien de connexité. Par suite et alors même qu'elles ont été jointes par le tribunal administratif pour y statuer par un seul jugement, il convenait de distribuer les conclusions du recours entre la cour et votre juridiction (1^{ère} et 6^{ème} ssr, 16 juin 2004, B..., n° 265915, T. p. 639 sur ce point ; 1^{ère} et 6^{ème} ssr, 17 déc. 2007, D..., n° 301317, T. p. 767-923-995-1032).

3.- Les suppléments de taxe d'habitation n'ayant été établis que par ricochet, du fait de la rectification du revenu imposable de Mme L..., le litige se présente selon une configuration originale puisqu'il vous conduira, à la faveur d'un contentieux relatif à une imposition locale, dont le fait générateur est la disposition ou la jouissance de locaux imposables et qui est assise sur la valeur cadastrale des logements, à préciser l'interprétation qu'il convient de retenir des règles d'assiette applicables à cet impôt d'Etat qu'est l'impôt sur le revenu. Et si la cour de Bordeaux s'est prononcée par un arrêt devenu définitif sur les conclusions de la demande des époux en matière d'impôt sur revenu, il n'y a bien sûr aucune autorité de la chose jugée qui puisse être opposée, en l'absence d'identité d'objet des recours.

Le tribunal administratif a relevé que l'article L. 421-4 du code de l'action sociale et des familles, dans sa rédaction applicable, prévoit que l'agrément fixait le nombre maximal d'enfants gardés simultanément tout en précisant que ce nombre était défini « *sans préjudice du nombre de contrats de travail* ». Il a par conséquent jugé que la somme à retrancher du

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

total des sommes reçues par Mme L... devait être déterminée par jour de présence de chacun des enfants qui lui étaient confiés, même si, au cours de certains jours, l'intéressée accueillait globalement plus de trois enfants. Il en a déduit qu'en se fondant sur l'exécution de trois contrats de garde d'enfant par jour, plutôt que sur le nombre d'enfants effectivement confiés chaque jour dans la limite de l'agrément, pour déterminer le montant de l'abattement, l'administration avait fait une inexacte application des dispositions de l'article 80 *sexies* et n'était pas fondée à lui opposer l'absence de production de ses plannings journaliers et hebdomadaires.

Le deuxième alinéa de l'article L. 421-4 du code de l'action sociale et des familles, sur lequel le tribunal a appuyé son raisonnement, dispose, il est vrai, que « *Le nombre d'enfants pouvant être accueillis simultanément fixé par l'agrément est sans préjudice du nombre de contrats de travail, en cours d'exécution, de l'assistant maternel* ». Cet alinéa a été introduit dans la loi de financement de la sécurité sociale (LFSS) pour 2010⁶, sur un amendement⁷ dont l'exposé des motifs montre que le législateur a entendu clarifier le fait que les assistants maternels sont en droit de conclure un nombre de contrats de travail supérieur au nombre d'enfants que leur agrément leur permet d'accueillir⁸. Ces dispositions, censurées par le Conseil constitutionnel⁹ comme ne se rattachant pas au domaine de la LFSS, ont été réintroduites dans la loi du 9 juin 2010 relative à la création des maisons d'assistants maternels et portant diverses dispositions relatives aux assistants maternels¹⁰, toujours sur amendement¹¹.

Une réponse de la secrétaire d'Etat chargée de la famille et de la solidarité à une question écrite d'un parlementaire¹², publiée immédiatement après la modification de l'article L. 421-4, confirme que si le nombre d'enfants pouvant être accueillis est limité, pour d'évidentes raisons de sécurité, cette restriction ne porte que sur le nombre d'enfants pouvant être accueillis simultanément et ne prive pas l'assistant maternel de la faculté de conclure un nombre de contrats de travail plus important, « *ce qui permet l'emploi d'un assistant maternel par plus de six employeurs en même temps* » (6 étant le nombre maximum d'enfants de tous âges susceptibles d'être accueillis, en ce compris les enfants de l'assistant maternel présents à son domicile). La réponse ministérielle ajoute que le nombre de contrats doit cependant rester « *raisonnable* » et être apprécié « *avec discernement* », pour des raisons tenant notamment à la qualité de l'accueil et de la relation de travail entre l'assistant maternel et ses différents employeurs – les parents.

⁶ Loi n° 2009-1646 du 24 décembre 2009 de financement de la sécurité sociale pour 2010.

⁷ Amendement n° 37 rectifié présenté par M. Lardeux au nom de la commission des affaires sociales du Sénat, à l'article 46 *ter*, devenu l'article 83 de la loi adoptée.

⁸ Pour éviter, selon l'amendement, de « *confondre le nombre d'enfants avec le nombre d'agrément* ».

⁹ Par sa décision n° 2009-596 DC du 22 décembre 2009 (cons. 6 et 7).

¹⁰ Loi n° 2010-625 du 9 juin 2010 relative à la création des maisons d'assistants maternels et portant diverses dispositions relatives aux assistants maternels, issue d'une proposition de M. Jean Arthuis.

¹¹ Amendement n° 23 présenté le 12 janvier 2010 par M. Juillard, lors de l'examen du texte en séance publique par le Sénat en première lecture.

¹² Question écrite n° 65474 de M. Christophe Guilloteau, réponse du 24 août 2010.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Par conséquent, le tribunal administratif était fondé à juger que Mme L... pouvait régulièrement accueillir à son domicile plus de trois enfants différents. De là à condamner le rehaussement, il y avait un pas qu'il n'aurait sans doute pas dû franchir. D'ailleurs, deux indices auraient dû mettre les juges du fond sur une autre piste.

D'une part, l'article 80 *sexies* a pour objet, ainsi que l'indiquent les travaux préparatoires et la doctrine administrative, de réduire forfaitairement le revenu brut imposable, pour tenir compte de ce que les assistants maternels prennent en charge un certain nombre de frais dont ils ne sont pas indemnisés, mais certainement pas d'effacer la rémunération perçue dans sa totalité ou quasi-totalité. Or nous avons rappelé que le mode de calcul retenu par Mme L... aboutissait à diviser son revenu annuel par 8, le faisant tomber de 66 000 € à 8 200 €.

D'autre part, le nombre d'heures revendiquées par Mme L... aurait dû alerter le tribunal : 15 196 heures en 2013, 18 178 heures en 2014 et 15 275 heures en 2015. Car à supposer que Mme L... ait gardé en continu 3 enfants de 7 heures à 20 heures, soit pendant une plage horaire de 13 heures, et ce 6 jours par semaine et 52 semaines par an, sans jamais prendre aucuns congés, en méconnaissance sur ce point de la convention collective nationale des assistants maternels du particulier employeur¹³, elle n'aurait pu réaliser au maximum qu'un volume d'heures travaillées de 12 168 heures (13h * 6 jours * 52 semaines * 3 enfants), inférieur aux montants qu'elle a déclarés...

Si l'on s'en tient à la lettre de l'article 80 *sexies*, l'abattement est égal à « *trois fois le montant horaire du SMIC, par jour et pour chacun des enfants qui leur sont confiés* ». Dans cette formule de calcul, le triple du SMIC horaire ne soulève aucune difficulté d'interprétation. Il en va différemment, en revanche, des mots : « *pour chacun des enfants qui leur sont confiés* », qui renvoient à notre avis à une double limite :

- i) l'abattement ne saurait trouver à s'appliquer qu'en fonction du nombre d'enfants effectivement accueillis par l'assistant maternel, ce nombre « réel » pouvant bien sûr être inférieur au nombre « théorique » d'enfants susceptibles d'être accueillis simultanément, tel qu'il est fixé par l'agrément ;
- ii) l'abattement ne saurait être calculé à partir d'un nombre d'enfants accueillis simultanément excédant la limite fixée par l'agrément, le législateur ne pouvant être regardé comme ayant entendu que la règle d'assiette favorable qu'il a créée puisse produire des effets au-delà des limites fixées par l'agrément, instituées pour assurer la sécurité des mineurs accueillis.

C'est là, toutefois, que les choses se compliquent un peu car il faut combiner la règle du droit fiscal qui implique un calcul « *par jour* » avec la règle du droit social qui raisonne en termes d'enfants accueillis simultanément et autorise les assistants maternels à garder des vagues successives d'enfants différents au cours d'une même journée, sous réserve de respecter la limite de l'agrément.

¹³ Convention collective du 1^{er} juillet 2004, étendue par arrêté du 17 décembre 2004.

Sur ce point, si l'article 80 *sexies* raisonne « par jour », il ressort clairement des travaux préparatoires à l'adoption de la loi de finances rectificative pour 1979, notamment de l'intervention du ministre du budget, M. Maurice Papon, lors de la 2^{ème} séance du 3 décembre 1979 à l'Assemblée nationale¹⁴, que le législateur, aux yeux duquel un jour travaillé équivalait à au moins 8 heures de garde, a envisagé le recours à un mécanisme de proratisation, destiné à tenir compte de ce que certaines assistantes maternelles travaillaient sur des périodes journalières inférieures à 8 heures.

Cette règle pratique de proratisation apparaît, à la réflexion, essentielle pour balayer une critique qui pourrait être dirigée à l'encontre de l'article 80 *sexies* sous l'angle d'une éventuelle rupture d'égalité devant les charges publiques, selon la durée effective du travail des assistants maternels. Par conséquent, elle doit fonctionner à la baisse, pour éviter de priver du droit à l'abattement des assistants maternels qui travailleraient sur des durées journalières inférieures à 8 heures, mais aussi à la hausse, pour tenir compte de ce que certains assistants maternels, ainsi qu'ils en ont le droit, peuvent travailler plus de 8 heures par jour, la durée habituelle de la journée d'accueil étant d'ailleurs de 9 heures, ainsi que le prévoit la convention collective des assistants maternels, et la durée conventionnelle hebdomadaire de 45 heures.

La formule de calcul de l'abattement qu'il convient dès lors de retenir se présente comme une fraction avec, au numérateur 3 Smic horaire que multiplie le nombre d'heures travaillées dans la journée et, au dénominateur, 8 heures, pour chaque enfant effectivement gardé, dans la limite de l'agrément¹⁵. Cette formule, dont la complexité n'est pas extraordinaire, est la condition de l'équité, et sa mise en œuvre suppose que l'assistant maternel soit en mesure de décrire un peu précisément son activité.

La question qui subsiste est de savoir si et jusqu'à quel point l'administration fiscale et, le cas échéant, le juge de l'impôt, doivent tenir compte de la législation sociale encadrant la durée du temps de travail des assistants maternels.

Sur le principe, nous n'avons pas de doute pour considérer que le bénéfice de l'abattement ne saurait être accordé que dans les limites qui sont celles du droit social, tant il serait curieux d'accorder un avantage fiscal à un contribuable qui ne respecte pas le droit du travail. Il faut toutefois tenir compte de ce que les dispositions du code de l'action sociale et des familles et du code du travail en la matière comportent de nombreuses dérogations.

Il en va ainsi de l'article L. 423-21 du code de l'action sociale et des familles qui, tout en posant le principe d'un repos quotidien d'au moins 11 heures consécutives, envisage des dérogations par décret ou accord collectif, l'article D. 423-11 du même code précisant qu'il peut être dérogé à cette durée de repos afin d'assurer l'accueil d'un mineur sans

¹⁴ JO-AN – 2^{ème} séance du 3 décembre 1979, p. 11131.

¹⁵ Pour une assistante maternelle dont l'agrément est de 4 enfants, mais qui n'en garde que 3, au cours de l'année 2013 où le SMIC horaire était de 9,43 €, l'abattement journalier est :

- pour 8 heures travaillées par jour, de 84,87 € : $(3*9,43*8)/8$ *3 enfants ;
- pour 7 heures travaillées, de 74,26 € : $(3*9,43*7)/8$ *3 enfants ;
- pour 11 heures travaillées, de 116,70 € : $(3*9,43*11)/8$ *3 enfants.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

interruption pendant deux ou plusieurs jours consécutifs, pour des motifs liés à l'indisponibilité du ou des parents du fait de leur travail ou de leur état de santé.

S'agissant de la durée maximale du travail, elle est fixée par l'article L. 423-22 du code de l'action sociale et des familles à 48 heures par semaine¹⁶, mais il résulte de ce texte que l'employeur peut demander à un assistant maternel de travailler plus longtemps avec son accord et dans des conditions définies par décret. Les articles D. 423-12 et D. 423-13 précisent que cet accord est écrit, que l'assistant maternel ne peut subir aucun préjudice du fait d'un éventuel refus et que l'inspecteur du travail peut interdire ou restreindre pour des raisons de sécurité ou de santé des assistants maternels, le dépassement de la durée de 48h.

Le même article L. 423-22 prévoit que l'assistant maternel ne peut être employé plus de six jours consécutifs, le repos hebdomadaire ayant une durée minimale de 24 heures auxquelles s'ajoutent les heures consécutives de repos quotidien (11 heures).

Enfin, l'article L. 423-2, 11°, du code de l'action sociale et des familles renvoie aux dispositions du code du travail en ce qui concerne les congés payés, qui sont de 2,5 jours ouvrables par mois d'accueil, et l'article 12 de la convention collective nationale des assistants maternels du particulier employeur comporte diverses dispositions sur ce point. Il prévoit notamment que la durée totale du congé annuel ne peut dépasser 30 jours ouvrables (5 semaines) et que « *les congés payés annuels doivent être pris* ».

4.- Nous pouvons à présent en revenir à notre affaire.

Le premier moyen du ministre, tiré de ce que le tribunal aurait commis une erreur de droit en jugeant que l'abattement devait être déterminé par jour de présence de chacun des enfants confiés à Mme L..., sans rechercher si au cours d'une même journée le nombre d'enfants accueillis simultanément était supérieur à celui fixé par son agrément, manque en fait, car le tribunal a jugé, au point 7 de sa décision, par un motif qui n'est pas critiqué par un moyen de dénaturation, qu'« *aucun élément de l'instruction ne suggère (...) [que Mme L...] aurait méconnu la limite d'accueil simultané fixée par le président du conseil départemental, lequel lui a renouvelé son agrément au cours de la période d'imposition litigieuse* ».

En revanche, la branche d'erreur de droit du second moyen qu'il soulève justifie à notre avis la cassation.

Le ministre rappelle à juste titre qu'il appartient au contribuable qui opte pour l'application d'un régime dérogatoire de justifier, en cas de contrôle, qu'il remplit les conditions légales mises au bénéfice de ce régime et qu'au cas d'espèce, il appartient à l'assistant maternel agréé qui déclare ses rémunérations en optant pour l'abattement forfaitaire d'être en mesure de fournir tous éléments justifiant qu'il respecte la limite de son agrément et établissant le nombre d'enfants qu'il garde au cours d'une même journée et le nombre d'heures travaillées.

¹⁶ La durée maximale de 48 heures étant appréciée sur une période moyenne de quatre mois ou de douze mois, dans ce cas dans la limite d'un plafond annuel de 2 250 heures.

En vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, s'il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient en effet être réclamés qu'à celle-ci (Section, 20 juin 2003, *Sté Etablissements Lebreton*, n° 232832, RJF 2003 n° 1140, concl. P. Collin p. 574, rec. p. 273 ; 9^{ème} et 10^{ème} SSR, 1^{er} juil. 2009, *SARL Alain Palanchon* n° 295689, T. p. 701-731-732, RJF 2009 n° 822, concl. P. Collin BDCF 10/09 n° 112).

Dans ses écritures devant le tribunal, l'administration avait fait valoir que si Mme L... avait fourni l'intégralité des bulletins de salaires et des copies partielles des contrats de travail, ces documents ne mentionnaient ni les jours de présence effective, ni les horaires d'accueil journalier des enfants et qu'« *en l'absence de mention des horaires journaliers sur les contrats de travail, seuls les plannings journaliers et hebdomadaires des années en litige permettraient d'établir pour chaque enfant, les jours et horaires d'accueil qui doivent servir de base au calcul de l'abattement forfaitaire* ».

Le tribunal a écarté cette argumentation en retenant que les bulletins de salaire et les contrats permettaient d'établir le nombre d'enfants dont Mme L... a assuré la garde effective journalière et que l'administration n'était pas fondée à demander les plannings. En statuant ainsi, le tribunal a, ainsi que le soutient le ministre, commis une erreur de droit car il appartenait à Mme L... de fournir, au-delà des documents présentés par enfant, un document de synthèse, autrement dit un simple planning de son activité, qu'elle était seule en mesure de produire, pour permettre à l'administration de s'assurer qu'elle exerçait son activité conformément à l'agrément, en ce qui concerne le nombre d'enfants accueillis simultanément.

Après cassation, vous pourriez, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, régler l'affaire au fond dans la mesure de l'annulation prononcée : outre que l'enjeu financier est modeste, Mme L... ne s'est pas manifestée devant vous, pas plus qu'elle n'avait formé de recours contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux.

Il résulte de l'instruction qu'à l'issue du contrôle, l'administration a maintenu le bénéfice de l'abattement pour trois enfants gardés à temps plein, soit pendant 45 heures par semaine, ce qui correspond à la durée conventionnelle de l'accueil par semaine, et ce 52 semaines par an. Cette rectification nous paraît fondée dès lors, d'une part, qu'il résulte de la proposition de rectification et n'a pas été sérieusement contesté qu'aucun des justificatifs fournis par Mme L... ne mentionnait de majoration de rémunération au-delà de 45 heures et, d'autre part, que l'intéressée n'a pas fourni les plannings qui lui ont été demandés et qui auraient permis de confirmer qu'elle travaillait plus de 45 heures par semaine, ainsi qu'elle le soutenait, tout en s'assurant du respect des limites fixées par son agrément.

PCMNC à l'annulation de l'article 2 du jugement, au rejet de la demande de première instance de M. et Mme L... tendant à la décharge des cotisations supplémentaires de taxe d'habitation qui leur ont été assignées au titre des années 2015 et 2016 et au rejet de leurs conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.