

N° 1904342

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. B...

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Frédéric Dorlencourt
Rapporteur

Le tribunal administratif d'Orléans

Mme Véronique Doisneau-Herry
Rapporteuse publique

3^{ème} chambre

Audience du 19 novembre 2021
Décision du 3 décembre 2021

19-01-01-03
54-01-03
C+

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 12 décembre 2019, M. A... B..., représenté par Me Delayat, avocate, demande au tribunal :

1°) d'annuler la décision du 4 octobre 2019 par laquelle le directeur départemental des finances publiques du Cher a pris position, après délibération du collège territorial de second examen, sur sa demande de rescrit portant sur le bénéfice des dispositions de l'article 44 octies A du code général des impôts ;

2°) de mettre une somme de 1 000 euros à la charge de l'Etat, en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

M. B... soutient que :

- il a présenté une demande de rescrit par courrier du 21 juin 2018 ; par une décision du 20 décembre 2018, l'administration a rendu un avis favorable à l'exonération, après second examen ; cette décision n'ayant pas été contestée, elle est devenue définitive et la procédure de rescrit était close ; l'administration ne pouvait dès lors se prononcer à nouveau sur la même demande de rescrit ; la décision du 24 avril 2019 par laquelle l'administration a remis en cause la décision du 20 décembre 2018 est ainsi illégale, de même que la décision du 4 octobre 2019 ;

- la décision contestée viole le principe de sécurité juridique ainsi que l'autorité attachée à la décision du 20 décembre 2018.

Par un mémoire enregistré le 17 février 2020, le directeur régional des finances publiques du Centre-Val de Loire et du département du Loiret conclut au rejet de la requête.

Le directeur régional des finances publiques du Centre-Val de Loire et du département du Loiret soutient qu'aucun des moyens de la requête n'est fondé.

Les parties ont été informées, en application des dispositions de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, de ce que le jugement était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office, tiré de l'irrecevabilité de la requête en excès de pouvoir, faute pour la décision attaquée d'entraîner pour le contribuable des effets notables autres que fiscaux.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. C...,
- et les conclusions de Mme Doisneau-Herry, rapporteure publique.

Considérant ce qui suit :

1. Il résulte de l'instruction que M. B..., après avoir exercé une activité de médecin généraliste à Bourges (Cher), pour laquelle il a bénéficié du régime d'exonération prévu par l'article 44 octies du code général des impôts en faveur des activités implantées dans les zones franches urbaines (ZFU), puis avoir été médecin salarié, a créé le 24 septembre 2012 une activité d'expertise médicale à Châteauroux (Indre). A compter du 1^{er} octobre 2013, il a transféré cette activité à Bourges, au sein d'une ZFU. Il a alors bénéficié du régime d'exonération prévu par l'article 44 octies A du code général des impôts en faveur des activités implantées, à compter du 1^{er} janvier 2006, dans les zones franches urbaines, devenues les zones franches urbaines - territoires entrepreneurs (ZFU-TE) à compter du 1^{er} janvier 2015. Par un courrier reçu le 25 juin 2018, M. B... a demandé à l'administration fiscale, sur le fondement de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, de se prononcer sur l'application à son activité du régime prévu par l'article 44 octies A du code général des impôts. Par une décision du 12 septembre 2018, le directeur départemental des finances publiques du Cher a relevé que, si le 9^{ème} alinéa du II de l'article 44 octies A prévoyait que, pour les entreprises qui créent des activités en ZFU à compter du 1^{er} janvier 2012, le bénéfice de l'exonération est subordonné au bénéfice de l'exonération

sociale prévue par l'article 12 de la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996, cette condition n'était pas opposable à M. B..., qui n'emploie qu'un salarié. En revanche, le directeur départemental des finances publiques a estimé que l'activité créée le 24 septembre 2012 à Châteauroux et transférée en 2013 à Bourges était née d'une restructuration d'activité, que par suite il y avait lieu de déduire de la durée d'exonération fixée par le premier alinéa de l'article 44 octies A tant les périodes d'exonérations au titre de ces dispositions à compter du 1^{er} octobre 2013 que les périodes d'exonérations au titre de l'article 44 octies entre 1998 et 2008, et que dès lors M. B... ne pouvait bénéficier d'aucune exonération à compter du 1^{er} octobre 2016. M. B... ayant sollicité un second examen de sa demande, le collège territorial de second examen, par délibération du 18 décembre 2018, après avoir rappelé que selon le directeur départemental des finances publiques le fait d'employer un salarié ne bénéficiant pas de l'exonération sociale ne permettait pas d'exclure M. B... du bénéfice du régime prévu par l'article 44 octies A, a considéré qu'il n'y avait pas identité entre l'activité de médecin expert créée en 2012 et l'activité de médecin généraliste exercée antérieurement par le contribuable. Par une décision du 20 décembre 2018, le directeur départemental des finances publiques du Cher, conformément à la délibération du collège territorial de second examen, a ainsi indiqué à M. B... que l'activité de médecin expert exercée au 6 rue Archimède à Bourges pouvait, au vu des éléments présentés, bénéficier du dispositif prévu à l'article 44 octies A du code général des impôts, pour la durée restant à courir et sous réserve de continuer à en remplir toutes les conditions. Toutefois, par une décision du 24 avril 2019, le directeur départemental des finances publiques du Cher a indiqué à M. B... qu'après une nouvelle analyse de son dossier il entendait rejeter sa demande en se fondant sur la circonstance que la condition relative à l'exonération sociale n'était pas remplie. Le directeur départemental des finances publiques a confirmé cette décision par une décision du 4 octobre 2019 prise conformément à la délibération du 26 septembre 2019 du collège territorial de second examen, saisi à la demande du contribuable. M. B... demande l'annulation de la décision du 4 octobre 2019.

2. Aux termes du premier alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales : *« Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration »*. Aux termes de l'article L. 80 B du même livre : *« La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable : / 1° Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi (...) »*. Les 2° à 6° ainsi que le 8° du même article L. 80 B énumèrent les cas dans lesquels la garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable, y compris en l'absence de réponse formelle de l'administration dans un délai de trois mois, à un redevable de bonne foi qui lui a demandé, dans les conditions prévues par ces dispositions, s'il était en droit de bénéficier de certaines mesures fiscales ou s'il se trouvait dans une situation fiscale qu'elles déterminent. Notamment, le b du 2° vise le cas du contribuable qui *« a notifié à l'administration sa volonté de bénéficier des dispositions des articles (...) 44 octies A (...) du code général des impôts. / La notification doit être préalable à l'opération en cause et effectuée à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait (...) »*.

3. Une prise de position formelle de l'administration sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal en réponse à une demande présentée par un contribuable dans les conditions prévues par les dispositions mentionnées au point précédent a, eu égard aux effets qu'elle est susceptible d'avoir pour le contribuable et, le cas échéant, pour les tiers intéressés, le caractère d'une décision. En principe, une telle décision ne peut, compte tenu de la possibilité d'un recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt, pas être contestée par le contribuable par la voie du recours pour excès de pouvoir. Toutefois, cette voie de droit est ouverte lorsque la prise de position de l'administration, à supposer que le contribuable s'y conforme, entraînerait des effets notables autres que fiscaux et qu'ainsi, la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent. Il en va ainsi, notamment, lorsque le fait de se conformer à la prise de position de l'administration aurait pour effet, en pratique, de faire peser sur le contribuable de lourdes sujétions, de le pénaliser significativement sur le plan économique ou encore de le faire renoncer à un projet important pour lui ou de l'amener à modifier substantiellement un tel projet. S'agissant des prises de position défavorables sur des demandes des contribuables relevant du 2° de l'article L. 80 B, elles sont réputées remplir ces conditions et, par suite, pouvoir être contestées par la voie du recours pour excès de pouvoir, après que le contribuable a saisi l'administration dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du livre des procédures fiscales.

4. Les principes exposés au point précédent sont également applicables à la décision par laquelle l'administration, le cas échéant, revient sur la réponse qu'elle a précédemment apportée au contribuable, quel que soit le délai dans lequel intervient cette nouvelle prise de position.

5. Ainsi qu'il a été dit au point 1, la demande de rescrit de M. B... a été présentée le 25 juin 2018, après l'installation du contribuable en ZFU-TE et alors qu'il bénéficiait déjà de l'exonération prévue par l'article 44 octies A du code général des impôts. Faute d'être « *préalable à l'opération en cause* » au sens des dispositions du b) du 2° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, sa demande n'entrait dès lors pas dans les prévisions de ces dispositions mais relevait de celles du 1° du même article, ainsi d'ailleurs que le directeur départemental des finances publiques du Cher le lui a indiqué. Le requérant n'apporte aucun élément de nature à démontrer que la prise de position de l'administration qu'il conteste entraînerait des effets notables autres que fiscaux et qu'ainsi la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent. Par suite, la requête de M. B... n'est pas recevable et doit être rejetée dans toutes ses conclusions, y compris celles tendant au bénéfice des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : La requête de M. B... est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. A... B... et au directeur régional des finances publiques du Centre-Val de Loire et du département du Loiret.

Délibéré après l'audience du 19 novembre 2021, à laquelle siégeaient :

M. Dorlencourt, président,
M. Lardennois, premier conseiller,
Mme Bailleul, conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 3 décembre 2021.

L'assesseur le plus ancien,

Le président-rapporteur,

Stéphane LARDENNOIS

Frédéric C...

La greffière,

Isabelle METEAU

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la relance en ce qui le concerne ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.