

Décision de la Cour administrative d'appel n° 23PA04527 du 19 février 2025

Cour d'appel de Paris

2ème chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. B a demandé au tribunal administratif de la Polynésie française de prononcer la décharge des rôles d'imposition n° 1800, 1809, 1810, 1812, 1813, 1814, 1815, 1817 et 1818 du 8 avril 2022 mis à sa charge au titre de l'impôt sur les transactions, de la contribution de solidarité territoriale (CST) sur les professions et activités non salariées, et de la patente pour les exercices 2019 et 2020, pour un montant total de 10 081 508 F CFP.

Par un jugement n°2300037 du 10 octobre 2023, le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté cette demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire enregistrés les 2 novembre 2023 et 7 mai 2024, M. B, représenté par Me Canevet, demande à la Cour :

- 1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de la Polynésie française du 10 octobre 2023 ;
- 2°) de prononcer la décharge des impositions litigieuses ;
- 3°) de mettre à la charge de la Polynésie française une somme de 2 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- en l'absence de décision expresse d'admission de réclamation contentieuse mettant fin au contentieux fiscal en cours, l'administration fiscale ne pouvait reprendre la procédure de rectification au titre des impositions déjà mises en recouvrement pour la même période ;
- il n'a jamais été informé par l'administration fiscale de la persistance de son intention de l'imposer ;
- en ne répondant pas à la question posée, la commission des impôts l'a privé d'une garantie substantielle ;
- la qualité de remplaçant n'implique aucune reprise de matériel ni de clientèle ;
- l'instruction administrative n° 001-2007-IS du 12 juin 2007 est invocable ;
- il a démarré son activité libérale en septembre 2018 et n'a repris le cabinet de son confrère qu'en novembre 2019 ;
- la cession de clientèle n'implique pas de reprise d'activité.

Par un mémoire en défense enregistré le 18 mars 2024, le gouvernement de la Polynésie française, représenté par Me Quinquis, conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- les moyens soulevés par le requérant ne sont pas fondés.

Par une ordonnance du 22 avril 2024, la clôture de l'instruction a été fixée au 7 mai 2024.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 ;
- le code des impôts de la Polynésie française ;
- 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. Magnard,
- et les conclusions de M. Perroy, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. M. B exerce en qualité de médecin anesthésiste en Polynésie française depuis 2013. Le 12 septembre 2018, il a démarré une activité libérale puis a acquis une patientèle auprès d'un confrère par contrat du 5 novembre 2019. Estimant que son activité ne pouvait être considérée comme une activité nouvelle susceptible de bénéficier de l'exonération prévue à l'article LP. 181-2 du code des impôts de la Polynésie française, l'administration fiscale a établi des impositions au titre de la patente pour les exercices 2018, 2019 et 2020, au titre de la contribution de solidarité territoriale sur les professions et activités non salariées et au titre de l'impôt sur les transactions pour les exercices 2018 et 2019. Par la présente requête, M. B relève appel du jugement par lequel le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté sa demande en décharge des impositions ainsi mises à sa charge pour un montant global de 10 081 508 F CFP.

2. En premier lieu, il résulte de l'instruction que les impositions en litige, mises en recouvrement une première fois, ont fait l'objet de réclamations en date du 24 août et du 16 octobre 2020. Ces réclamations ont donné lieu à des décisions de dégrèvement en date du 13 novembre 2020 et du 12 février 2021 dont le contribuable a été informé au plus tard à la réception de la proposition de rectification du 3 août 2021. Ce n'est que postérieurement à ces décisions que l'administration fiscale a adressé au contribuable les documents de procédure conduisant à une nouvelle mise en recouvrement des impositions en cause. Le moyen tiré de ce qu'en l'absence de décision expresse d'admission de réclamation contentieuse mettant fin au contentieux fiscal en cours, l'administration fiscale ne pouvait reprendre la procédure de rectification au titre des impositions déjà mises en recouvrement pour la même période ne peut par suite qu'être écarté.

3. En deuxième lieu, si M. B fait valoir que l'administration ne peut établir, sur les mêmes bases, une nouvelle imposition sans avoir, préalablement, informé le contribuable de la persistance de son intention de l'imposer, la proposition de rectification du 3 août 2021, par laquelle l'administration a repris la procédure d'imposition à la suite des dégrèvements mentionnés au point précédent, doit en tout état de cause être regardée comme satisfaisant cette exigence.

4. En troisième lieu, aux termes de l'article LP. 432-1 du code des impôts de la Polynésie française : " La commission peut être saisie soit par l'administration, soit par le contribuable en cas de désaccord constaté à la suite de la proposition de rectification prévue à l'article LP. 421-1. La compétence de la commission des impôts, étendue à tous les impôts directs visés au présent code, se limite au seul examen des questions de fait. Elle s'étend, dans la même limitation, à la taxe sur la valeur ajoutée ".

Selon l'article 433-6 de ce code : " La commission émet un avis qui ne lie pas l'administration. Cependant, dans le cas où la direction des impôts et des contributions publiques établit une imposition ou effectue une rectification sur la base d'une appréciation contraire à l'avis de la commission, elle a l'obligation, avant la mise en recouvrement, sous peine de nullité de la procédure de vérification, de transmettre le dossier, pour décision, au Président de la Polynésie française ou à son délégataire. Le contribuable en est simultanément avisé ".

5. Il résulte de la lettre de saisine de la commission des impôts du 7 novembre 2021 que M. B a saisi cet organisme collégial de deux questions. La première porte sur la question de savoir si " l'administration fiscale a caractérisé la reprise d'une activité préexistante avec reprise de matériel, de locaux, de personnel et de stock pour la période antérieure à la prise d'effet de la cession de parts intervenue le 14 janvier 2020 ", la seconde est ainsi libellée : " l'activité de remplacement exercée par M. B, sur la période allant du 1er octobre 2018 au 13 janvier 2020, entraîne-t-elle une reprise de matériel, des locaux, du personnel et des stocks du médecin remplacé ". Si M. B soutient que la commission des impôts lui a adressé un avis qui ne reprend pas les questions dont il l'avait saisie mais répond à deux questions qui se rattachent à la situation d'autres contribuables, ladite commission n'était en tout état de cause pas compétente pour émettre un avis sur les questions posées par M. B qui, tendant toutes les deux à déterminer si une activité de remplacement pouvait s'analyser en une reprise d'activité, étaient des questions de droit. Le contribuable n'est par suite, et en tout état de cause, pas fondé à faire valoir qu'il a été privé de la garantie liée à la transmission du dossier au Président de la Polynésie française, qui n'est offerte au contribuable que lorsque la divergence d'appréciation entre l'administration et la commission intervient sur un point entrant dans la compétence de cette dernière.

6. En quatrième lieu, aux termes de l'article LP. 181-2 du code des impôts de la Polynésie française : " () Les entreprises nouvelles sont exonérées d'impôt sur les transactions pour leurs trois premiers exercices. Lorsque la durée cumulée des trois premiers exercices excède 36 mois, l'exonération du troisième exercice est calculée au prorata de cette dernière limite. Tout mois commencé est comptabilisé. / Les entreprises nouvelles s'entendent de celles qui créent une activité réellement nouvelle. En sont exclues les entreprises constituées pour la reprise d'activités préexistantes ou celles qui sont créées dans le cadre d'opérations de concentration, de restructuration ou d'extension d'activités préexistantes, telles que les entreprises qui reprennent les activités d'autres entreprises ayant cédé leur exploitation ou donné leur fonds en location-gérance, ou les entreprises constituées à l'occasion d'une opération de fusion, scission ou apport partiel d'actif. / L'exonération ne dispense pas les entreprises concernées de l'obligation de souscrire la déclaration de recettes et, le cas échéant, ses annexes au titre de chacun des exercices exonérés, dans les formes prévues par les articles LP. 185-1 et D. 185-2 du présent code. L'exonération est remise en cause lorsque la déclaration et, le cas échéant, ses annexes n'ont pas été souscrites dans les 30 jours suivant la réception d'une première mise en demeure. () ". L'article LP. 185-1 du même code précise : " Les personnes physiques et morales soumises à l'impôt sur les transactions sont tenues de déclarer chaque année le montant total des recettes et des dépenses liées à leur activité imposable ".

7. La reprise d'une activité préexistante au sens des dispositions précitées suppose une identité au moins partielle d'activité et le transfert, en droit ou en fait, de la clientèle, des locaux ou des moyens d'exploitation de l'entreprise ancienne vers l'entreprise créée.

8. Il résulte de l'instruction que M. B exerce en qualité de médecin anesthésiste en Polynésie française depuis 2013. Le 12 septembre 2018, il a démarré une activité libérale en effectuant des remplacements de médecins anesthésistes au sein de la clinique Paofai, avant de succéder au docteur C au sein de cette clinique en vertu d'un contrat de cession de clientèle en date du 5 novembre 2019 conditionné à l'agrément du conseil d'administration de la société Polyclinique Paofai. Contrairement à ce qui est soutenu, tant l'activité en tant que remplaçant, qui implique l'usage des locaux, du matériel et du personnel de la clinique ainsi que la réalisation de soins auprès de la clientèle de ses confrères, que la succession du docteur C, qui implique le transfert des moyens matériels dont disposait ce dernier, ainsi que la disposition de sa clientèle, laquelle ne consiste pas seulement en des patients pris individuellement, mais en l'ensemble du réseau de médecins, chirurgiens et services médicaux lié à la clinique et lui permettant d'accéder à une clientèle, peuvent être regardées comme correspondant à la reprise d'une activité préexistante. Il suit de là que le moyen tiré par le requérant de ce qu'à la date à laquelle il a commencé son activité, sa qualité de remplaçant n'implique aucune reprise de matériel ni de clientèle, et qu'il en est de même de la cession ultérieure de clientèle, ne peut qu'être écarté. L'instruction administrative du 12 juin 2007 selon laquelle la qualité d'entreprise nouvelle s'apprécie à la date de la création de l'entreprise ne contient en tout état de cause aucune interprétation de la loi fiscale différente de ce qui précède invocable sur le fondement de l'article LP. 421-2 du code des impôts.

9. Il résulte de tout ce qui précède que le requérant n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté sa demande. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mis à la charge de la Polynésie française, qui n'est pas dans la présente instance la partie perdante, le versement de la somme que le requérant demande au titre des frais exposés par lui et non compris dans les dépens.

DECIDE :

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

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à M. A B et à la Polynésie française.

Copie en sera adressée au haut-commissaire de la République en Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 5 février 2025, à laquelle siégeaient :

- Mme Vidal, présidente de chambre,
- M. Magnard, premier conseiller,
- M. Segretain, premier conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 19 février 2025.

Le rapporteur,

F. MAGNARD La présidente,

S. VIDAL

Le greffier,

C. MONGIS

La République mande et ordonne au ministre d'Etat, ministre des outre-mer en ce qui le concerne ou à tous commissaires 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.

7