

Décision du Tribunal administratif n° 2300037 du 10 octobre 2023

Tribunal administratif de Polynésie française

1ère Chambre

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 25 janvier 2023, M. A C, représenté par Me Canevet, demande au tribunal :

1°) 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 ;

2°) de mettre à la charge de la Polynésie française la somme de 200 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- la procédure de rectification est irrégulière ; 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 ; en l'espèce, l'administration fiscale n'a pas répondu à ses deux réclamations contentieuses et ne lui a pas notifié le dégrèvement des impositions précédentes ; en l'absence d'une décision expresse, une décision implicite de rejet est intervenue six mois après la réception de ses réclamations en application de l'article LP. 611-8 du code des impôts de la Polynésie française ;
- l'administration fiscale ne peut, après avoir prononcé le dégrèvement, établir, sur les mêmes bases que celles notifiées initialement, une nouvelle imposition, sans avoir au préalable informé le contribuable de la persistance de son intention de l'imposer ;
- la commission des impôts n'a pas répondu, dans son avis, aux questions dont elle était saisie, le contribuable a ainsi été privé d'une garantie substantielle de nature à vicier la procédure d'imposition ;
- le remplacement n'entraîne aucune reprise ou transfert d'une activité préexistante ; la patientèle du médecin remplacé reste attachée à ce dernier ; le médecin remplaçant n'assume pas la responsabilité des choix, de l'entretien des locaux du médecin remplacé, ne supporte pas les frais correspondants et n'a pas de contrôle sur le personnel médical ; il n'y a donc, en l'espèce, aucun transfert d'activité ou reprise de patientèle pour la période antérieure à la cession, qui a pris effet le 14 janvier 2020 ;
- le contrôleur a retenu à tort que la cession intervenue le 5 novembre 2019 devait s'analyser en un transfert de clientèle rémunérée et était constitutive d'une reprise d'une activité préexistante ; en effet, cette position méconnaît la spécificité de la matière, dès lors qu'il ne s'agit pas de la cession d'une clientèle mais d'un droit de présentation de clientèle, de plus, eu égard à la nature même de l'activité en anesthésie réanimation, le médecin remplaçant n'a, en réalité, que très peu de patients de son prédécesseur.

Par un mémoire en défense enregistré le 22 mars 2023, la Polynésie française conclut au rejet de la requête.

Elle fait valoir que les moyens de la requête ne sont pas fondés.

Par une ordonnance du 22 mars 2023, la clôture de l'instruction a été fixée au 12 avril 2023.

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 commerce ;
- 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. Boumendjel, premier conseiller,
- les conclusions de Mme Theulier de Saint-Germain, rapporteure publique,
- les observations de Me Canevet pour M. C et celles de M. B représentant la Polynésie française.

Une note en délibéré présentée pour M. C a été enregistrée le 28 septembre 2023.

Considérant ce qui suit :

1. M. C 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 lui a adressé sept avis d'imposition : 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 l'intermédiaire de son avocat, il a formé deux réclamations contentieuses datées du 24 août et 17 décembre 2020. Il a reçu une proposition de rectification datée du 3 août 2021. Par courrier du 8 novembre 2021, il a saisi la commission des impôts qui a émis un avis le 15 mars 2022. Le 6 septembre 2022, il a sollicité la décharge des impositions mises à sa charge par neuf rôles datés du 8 avril 2022. Cette réclamation a été rejetée par une décision du 17 novembre 2022. M. C demande au tribunal, par la présente requête, de le décharger des impositions ainsi mises à sa charge pour un montant global de 10 081 508 F CFP.

2. D'une part, aux termes de l'article LP. 181-1 du code des impôts de la Polynésie française : " Les recettes réalisées en Polynésie française par les personnes physiques ou morales qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre ou accomplissent des opérations relevant d'une activité autre qu'agricole ou salariée sont soumises à l'impôt sur les transactions () ". Selon l'article LP. 194-2 du code précité, relatif à la contribution de solidarité territoriale sur les professions et activités non salariées : " Sont soumises à cette contribution les personnes physiques ou morales assujetties à l'impôt sur les transactions () ".

3. D'autre part, selon l'article LP. 181-2 de ce code : " () 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 recette 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 ".

4. Par ailleurs, lorsque l'administration, saisie d'une réclamation en ce sens, prononce le dégrèvement d'une imposition, sa décision a pour effet d'annuler le titre fondant le paiement de cette imposition, que ce titre résulte d'un acte de l'administration ou, si les dispositions applicables le prévoient, d'une simple déclaration du redevable. Il s'ensuit que lorsque l'administration estime ultérieurement avoir consenti un tel dégrèvement à tort, il lui appartient, après avoir averti le contribuable de la persistance de son intention de l'imposer, d'émettre un nouveau titre en vue de procéder au recouvrement des impositions qu'elle entend rétablir.

5. En premier lieu, il résulte de l'instruction, notamment de la proposition de rectification du 3 août 2021, que l'administration fiscale a informé M. C que, compte tenu de sa réclamation, l'intégralité des impositions mises à sa charge au titre de la contribution des patentes pour les exercices 2018, 2019 et 2020, et aux titres de l'impôt sur les transactions et de la contribution de solidarité territoriale sur les professions et activités non salariées pour les exercices 2018 et 2019, avaient fait l'objet de dégrèvements. Dans ces conditions, et alors que dans le cadre de ses réclamations, l'administration fiscale a procédé au dégrèvement des impositions supplémentaires mises à la charge du requérant et l'en a expressément informé en lui adressant une proposition de rectification datée du 3 août 2021, M. C n'est, par conséquent, pas fondé à soutenir que l'administration fiscale n'a pas examiné ses réclamations contentieuses et ne l'a pas informé des suites qu'elle y a apportées.

6. En deuxième lieu, la proposition de rectification du 3 août 2021 dont le requérant a été destinataire formalise l'information du contribuable de la persistance de l'intention de l'imposer. Dans ces conditions, M. C n'est pas fondé à soutenir que la Polynésie française a méconnu le principe rappelé au point 4.

7. 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 LP. 433-6 de ce même code : " La commission émet un avis qui ne lie pas l'administration. Lorsque l'imposition est établie sur la base d'une appréciation contraire à l'avis de la commission, il appartient à la direction des impôts et des contributions publiques, le cas échéant, d'apporter la preuve du bien-fondé de l'acte d'imposition devant la juridiction contentieuse ".

8. Il résulte de la lettre de saisine de la commission des impôts du 7 novembre 2021 que M. C 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. C, 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 ". Il est constant que l'avis que la commission des impôts a adressé à l'intéressé ne reprend pas les questions dont l'a saisi M. C mais rapporte deux questions qui se rattachent manifestement à la situation d'autres contribuables. La première interroge la commission sur le point de savoir si neuf contribuables sont ou pas immatriculés auprès des diverses administrations de la Polynésie française et connus de la caisse de prévoyance sociale, et la seconde porte sur le point de savoir si l'administration fiscale tient compte ou non, dans le cadre de sa proposition de rectification, de l'existence de la condition de six mois de séjour continu pour ses affiliés au régime obligatoire des salariés et des non-salariés. Toutefois, alors même que les questions qu'elle rapporte ne concernent pas la problématique du requérant, son droit à bénéficier de l'exonération fiscale accordée aux entreprises nouvelles, la réponse apportée par la commission aux deux questions est identique : elle estime qu'il s'agit d'une question de droit se rapportant à la qualification juridique d'une activité nouvelle et se déclare incompétente pour répondre à la question dont elle a été saisie. Aussi, dans ces circonstances très particulières, la Polynésie française est fondée à soutenir que le requérant n'a pas été privé de la garantie que constitue le recours devant la commission des impôts, dès lors que l'avis formulé correspond manifestement aux questions dont le requérant l'avait saisi et alors, au surplus, que les questions dont la commission avait été saisie étaient des questions de droit dont elle ne pouvait pas connaître.

9. En quatrième lieu, le requérant soutient que le remplacement n'entraîne aucune reprise ou transfert d'une activité préexistante, dès lors que la patientèle du médecin remplacé reste attachée à ce dernier et que le médecin remplaçant n'est pas décisionnaire. Toutefois, contrairement à ce que soutient le requérant, l'activité ainsi exercée ne peut être regardée comme nouvelle au sens et pour l'application de l'article LP. 181-2 du code des impôts de la Polynésie française, dès lors qu'elle s'inscrit dans une activité préexistante qui se prolonge avec l'intervention du médecin remplaçant. Par suite, M. C n'est pas fondé à se prévaloir de l'exonération prévue par l'article LP. 181-2 du code des impôts de la Polynésie française, rappelée au point 3, pour la période allant du 12 septembre 2018 au 14 janvier 2020.

10. En cinquième et dernier lieu, en dépit de la spécificité de l'activité exercée, l'administration fiscale a,

à bon droit, considéré qu'en reprenant la patientèle d'un confrère, médecin anesthésiste au sein de la clinique Paofai, au plus tard le 20 novembre 2019, pour y exercer à compter de cette même date la même activité, au sein de la même clinique, dans des conditions matérielles organisées par un contrat de cession daté du 5 novembre 2019, M. C reprenait une activité préexistante et, de ce fait, inéligible à l'exonération prévue à l'article LP. 181-2 du code des impôts de la Polynésie française.

11. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions à fins de décharge de M. C doivent être rejetées, de même, en conséquence, que les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

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

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. A C et à la Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 26 septembre 2023, à laquelle siégeaient :

M. Devillers, président,

M. Graboy-Grobescio, premier conseiller,

M. Boumendjel, premier conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 10 octobre 2023.

Le rapporteur,

M. Boumendjel

Le président,

P. Devillers La greffière,

D. Germain

La République mande et ordonne au haut-commissaire de la République en Polynésie française 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.

Pour expédition,

Un greffier,

N°2300037