



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

Légifrance

Le service public de la diffusion du droit



CAA de TOULOUSE, 1ère chambre, 06/11/2025, 23TL02624

CAA de TOULOUSE - 1ère chambre

N° 23TL02624
Non publié au bulletin

Lecture du jeudi 06 novembre 2025

Président
M. Faïck
Rapporteur public
Mme Fougères

Rapporteur
M. Nicolas Lafon
Avocat(s)
SEREE DE ROCH

Texte intégral

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. C... B... A... a demandé au tribunal administratif de Toulouse d'annuler, pour excès de pouvoir, la décision du 19 avril 2021 par laquelle la directrice départementale des finances publiques de l'Aveyron a pris position, après délibération du collège territorial de second examen, sur sa demande de recours portant sur le bénéfice des dispositions de l'article 44 quindecies du code général des impôts.

Par un jugement n° 2103555 du 3 octobre 2023, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête et un mémoire complémentaire, enregistrés le 13 novembre 2023 et le 5 juin 2024, M. B... A..., représenté par Me Serée de Roch, demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du 3 octobre 2023 du tribunal administratif de Toulouse ;

2°) d'annuler pour excès de pouvoir la décision du 19 avril 2021 de la directrice départementale des finances publiques de l'Aveyron ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 4 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- il est en droit de bénéficier de l'exonération d'impôt prévue par l'article 44 quindecies du code général des impôts à raison de son activité libérale de médecin anesthésiste, dès lors que cette activité ne constitue pas une extension

d'une activité préexistante, puisqu'il n'est pas en situation de dépendance à l'égard du centre hospitalier de Villefranche-de-Rouergue même s'il y exerce une activité de praticien hospitalier ;

- l'abrogation du rescrit du 9 février 2018, qui était une décision créatrice de droits, ne remplit pas les conditions prévues aux article L. 242-1 et L. 242-2 du code des relations entre le public et l'administration ;
- elle méconnaît les dispositions de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales.

Par un mémoire en défense, enregistré le 30 avril 2024, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au rejet de la requête.

Il soutient qu'aucun des moyens soulevés par M. B... A... n'est fondé.

Par une ordonnance du 31 octobre 2024, la clôture de l'instruction a été fixée au 18 décembre 2024.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code des relations entre le public et l'administration ;
- le code de la santé publique ;
- 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. Lafon,
- les conclusions de Mme Fougères, rapporteure publique,
- et les observations de Me Puissant, substituant Me Serée de Roch, pour M. B... A....

Considérant ce qui suit :

1. M. B... A... exerce, depuis le 1er septembre 2017, une activité de médecin anesthésiste, à la fois en tant que praticien hospitalier et à titre libéral, au sein du centre hospitalier de Villefranche-de-Rouergue (Aveyron), commune classée en zone de revitalisation rurale. Par un rescrit du 9 février 2018, l'administration fiscale, saisie sur le fondement du 1^o de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, a retenu que les revenus tirés de l'activité libérale de M. B... A... pouvaient bénéficier de l'exonération d'impôt prévue par l'article 44 quindecies du code général des impôts. Par une décision du 10 novembre 2020, la directrice départementale des finances publiques de l'Aveyron, saisie d'une demande de confirmation de ce rescrit, est revenue sur ce dernier en se fondant sur une réponse ministérielle, publiée le 18 décembre 2018 au Journal officiel de l'Assemblée nationale, excluant du dispositif d'exonération les praticiens statutaires exerçant une activité libérale dans le cadre de contrats prévus aux articles L. 6154-4 et R. 6154-4 du code de la santé publique. Cette décision du 10 novembre 2020 précisait que M. B... A... ne bénéficierait plus du rescrit du 9 février 2018 à compter de l'année 2020. L'administration fiscale a confirmé sa position par une décision du 19 avril 2021 prise après une délibération du collège territorial de second examen, à l'issue de sa réunion du 23 mars 2021. M. B... A... fait appel du jugement du 3 octobre 2023 par lequel le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande tendant à l'annulation, pour excès de pouvoir, de cette dernière décision.

Sur le bien-fondé du jugement :

2. En premier lieu, aux termes de l'article 44 quindecies du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : " I. - Dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A, les entreprises qui sont créées ou reprises entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2022, soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition de leurs résultats et qui exercent une activité industrielle, commerciale, artisanale au sens de l'article 34 ou professionnelle au sens du 1 de l'article 92, sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif, jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui de leur création ou de leur reprise et déclarés selon les

modalités prévues à l'article 53 A. / (...) / Les bénéfices ne sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés que pour le quart, la moitié ou les trois quarts de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours de la première, de la deuxième ou de la troisième période de douze mois suivant cette période d'exonération. / II. - Pour bénéficier de l'exonération mentionnée au I, l'entreprise doit répondre aux conditions suivantes : / (...) / e) L'entreprise n'est pas créée dans le cadre d'une extension d'activités préexistantes. L'existence d'un contrat, quelle qu'en soit la dénomination, ayant pour objet d'organiser un partenariat caractérise l'extension d'une activité préexistante lorsque l'entreprise créée ou reprenant l'activité bénéficie de l'assistance de ce partenaire, notamment en matière d'utilisation d'une enseigne, d'un nom commercial, d'une marque ou d'un savoir-faire, de conditions d'approvisionnement, de modalités de gestion administrative, contentieuse, commerciale ou technique, dans des conditions telles que cette entreprise est placée dans une situation de dépendance (...) ".

3. Il ressort des pièces du dossier que le contrat d'activité libérale conclu le 8 décembre 2016 entre M. B... A... et le centre hospitalier de Villefranche-de-Rouergue se réfère notamment à l'article L. 6154-2 du code de la santé publique, dont le II dispose, dans sa rédaction applicable, que l'activité libérale des praticiens à temps plein " s'exerce exclusivement au sein des établissements dans lesquels les praticiens ont été nommés (...) à la (...) condition : / 1° que les praticiens exercent personnellement et à titre principal une activité de même nature dans le secteur hospitalier public (...) ". Le contrat en cause limite ainsi la durée de l'exercice de l'activité libérale de M. B... A... à 20 % du temps de travail consacré à son activité de praticien hospitalier, ainsi que le nombre d'actes effectués à ce titre, qui doit demeurer inférieur à celui correspondant aux actes qu'il réalise dans le cadre du secteur public hospitalier. Le contrat du 8 décembre 2016 prévoit, par ailleurs, que le centre hospitalier de Villefranche-de-Rouergue met à la disposition de M. B... A... les moyens nécessaires à l'exercice de son activité libérale compte tenu de sa spécialité, moyennant le versement d'une redevance trimestrielle proportionnelle aux honoraires facturés. Il est également prévu que M. B... A... fournisse régulièrement un état récapitulatif de son activité libérale et se conforme à l'organisation générale du centre hospitalier, notamment en prenant soin de s'entendre avec ses confrères pour assurer la continuité des soins. Le contrat stipule, en outre, que son exécution prendrait fin de plein droit dans les hypothèses où M. B... A... cesserait ses fonctions hospitalières dans l'établissement, renoncerait à l'exercice de son activité libérale ou se verrait retirer son autorisation d'exercer une telle activité. Enfin, alors même que le contrat ne comporte aucune stipulation en ce sens, l'intéressé est nécessairement soumis, en cas de départ, à l'obligation de non-réinstallation à proximité de l'établissement public de santé qu'il quitte, prévue au IV de l'article L. 6154-2 du code de la santé publique.

4. Ainsi, l'ensemble du dispositif applicable organise un partenariat entre M. B... A... et le centre hospitalier de Villefranche-de-Rouergue, qui lui fournit les locaux et les moyens techniques sans lesquels il ne pourrait exercer son activité libérale de médecin anesthésiste, laquelle est également subordonnée au respect de l'organisation générale de l'établissement et à l'exercice, à titre principal, de son activité de praticien hospitalier au sein d'ailleurs du même service du centre hospitalier. Il en résulte que l'activité libérale de l'intéressé est placée dans une situation de dépendance à l'égard de cet établissement. Les circonstances que M. B... A... facture et encaisse, par l'intermédiaire d'une assistante administrative qu'il rémunère, les actes réalisés dans le cadre de son activité libérale, que cette dernière serait à l'origine de près de 60 % de ses revenus et qu'il détiendrait une patientèle propre, distincte de celle provenant du centre hospitalier de Villefranche-de-Rouergue, sont, à supposer même qu'elles soient toutes établies, insuffisantes pour remettre en cause cette qualification. Dans ces conditions, la directrice départementale des finances publiques de l'Aveyron n'a pas entaché la décision en litige du 19 avril 2021 d'erreur d'appréciation en estimant que l'activité libérale de M. B... A... constituait, au sens du e) du II de l'article 44 quindecies du code général des impôts, une extension de l'activité préexistante du centre hospitalier de Villefranche-de-Rouergue, au sein duquel ce dernier avait été nommé en qualité de praticien hospitalier, et qu'elle n'était pas éligible au dispositif d'exonération prévu par ce même article.

5. En second lieu, aux termes 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 (...) ". L'article L. 80 B du même livre, dans sa rédaction applicable au litige, dispose que : " 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. / (...) / 2° Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un redevable de bonne foi qui : / (...) / b. a notifié à l'administration sa volonté de bénéficier des dispositions des articles (...) 44 quindecies (...) 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 (...) ".

Aux termes de l'article L. 242-1 du code des relations entre le public et l'administration : " L'administration ne peut abroger ou retirer une décision créatrice de droits de sa propre initiative ou sur la demande d'un tiers que si elle est illégale et si l'abrogation ou le retrait intervient dans le délai de quatre mois suivant la prise de cette décision ". Aux termes enfin de l'article L. 242-2 du même code : " Par dérogation à l'article L. 242-1, l'administration peut, sans condition de délai : / 1° Abroger une décision créatrice de droits dont le maintien est subordonné à une condition qui n'est plus remplie (...) ".

6. D'une part, les dispositions précitées de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales ne font pas obstacle à ce que l'administration revienne, pour l'avenir, après avoir estimé qu'un contribuable déterminé ne remplissait pas les conditions lui permettant de prétendre à un avantage fiscal, sur une prise de position formelle concernant l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Ces dispositions n'ont donc pas été méconnues par la décision du 19 avril 2021 de la directrice départementale des finances publiques de l'Aveyron.

7. D'autre part, il résulte de ce qui vient d'être dit que le rescrit du 9 février 2018, par lequel l'administration fiscale a formellement pris position pour l'exonération, sur le fondement de l'article 44 quindecies du code général des impôts, des bénéfices tirés par M. B... A... de son activité libérale de médecin anesthésiste, doit être regardé comme un avantage fiscal non prévu par la loi, consenti par mesure de tolérance. L'intéressé n'avait donc aucun droit acquis au maintien de cette mesure, qui ne peut, dès lors, être qualifiée de décision créatrice de droits. Par suite, le moyen tiré de ce que la décision attaquée, qui se borne à mettre fin pour l'avenir à une tolérance administrative, aurait méconnu les dispositions générales des articles L. 242-1 et L. 242-2 du code des relations entre le public et l'administration, dès lors qu'elle est intervenue plus de quatre mois après le rescrit du 9 février 2018 et que la situation de M. B... A... n'a pas évolué entre temps, doit être écarté.

8. Il résulte de ce qui précède que M. B... A... n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande.

Sur les frais liés au litige :

9. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mis à la charge de l'Etat, qui n'est pas dans la présente instance la partie perdante, le versement de quelque somme que ce soit sur leur fondement.

DÉCIDE :

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

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à M. C... B... A... et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle, énergétique et numérique.

Délibéré après l'audience du 16 octobre 2025, où siégeaient :

M. Faïck, président,
M. Lafon, président-assesseur,
Mme Lasserre, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 6 novembre 2025.

Le rapporteur,
N. Lafon
Le président,
F. Faïck
La greffière,
E. Ocana

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle, énergétique et numérique 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 conforme,
La greffière,
N° 23TL02624 2

Analyse

^ **Abstrats**

CETAT19-01-01-03 Contributions et taxes. - Généralités. - Textes fiscaux. - Opposabilité des interprétations administratives (art. L. 80 A du livre des procédures fiscales).

CETAT19-04-02-01-03 Contributions et taxes. - Impôts sur les revenus et bénéfices. - Revenus et bénéfices imposables - règles particulières. - Bénéfices industriels et commerciaux. - Personnes et activités imposables. - Exonération de certaines entreprises nouvelles (art. 44 bis et suivants du CGI).