

N° 394826
M. B...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 28 avril 2017
Lecture du 10 mai 2017

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public

Le recours pour excès de pouvoir formé par M. B... soulève une question de procédure qui n'est pas son moindre attrait : le requérant peut-il conditionner son désistement aux motifs par lesquels le juge s'apprêtait à justifier sa décision ?

La condition originale mise par le requérant à son désistement est intimement liée au fond de l'affaire. Aussi est-il indispensable de préciser l'enjeu du litige avant de décider si une telle condition est admissible, au risque de bousculer quelque peu l'ordre habituel d'examen de l'affaire, ce pas de côté étant en soi un indice précurseur de la position que nous allons vous proposer d'adopter.

Le recours vise une instruction¹ publiée au Bulletin Officiel des Finances Publiques le 25 juin 2014 afin de commenter le régime d'exonération temporaire d'impôt sur les bénéfices institué par les articles 44 octies et 44 octies A du code général des impôts en faveur des contribuables qui créent des activités dans les zones franches urbaines.

Les dispositions de ce dernier article accordent aux entreprises concernées une exonération totale d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés pendant cinq ans, dans la limite de 100 000 euros par période de douze mois, puis un abattement dégressif de 60, 40 et enfin 20 % de leur bénéfice imposable pendant trois ou neuf ans selon les effectifs de l'entreprise. Les professions libérales qui réalisent des bénéfices non commerciaux sont éligibles à ce dispositif incitatif.

Les paragraphes 400 à 430 de l'instruction de juin 2014, qui mécontentent M. B..., précisent que les conditions d'admission au régime et les modalités d'exonération des professionnels libéraux en contrat de collaboration ou de remplacement suivent celles applicables au professionnel titulaire auquel ils sont liés. Autrement dit, le collaborateur ou le remplaçant d'un médecin ou d'un avocat bénéficie de l'exonération pour la durée restante et au taux, éventuellement déjà dégressif, applicable à son cabinet d'accueil à la date à laquelle il le rejoint. Par exemple, M. B..., qui s'est installé le 1^{er} décembre 2014 dans un cabinet d'avocats implanté en ZFU depuis le 1^{er} décembre 2009, selon l'instruction, n'a droit en 2015 qu'à l'abattement de 60 % alors applicable à ce cabinet, et il en perdra le bénéfice en même temps que l'avocat du cabinet dont il est le collaborateur.

¹ Instruction référencée BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20. Les paragraphes litigieux reprennent les précisions énoncées dans l'instruction 4 A-8-04 publiée au BOI n° 155 du 6 octobre 2004 à propos de l'article 44 octies du CGI.

M. B... n'entend pas s'en satisfaire. Il estime qu'un collaborateur libéral ou un remplaçant, entrepreneur individuel distinct du cabinet où il exerce son art en toute indépendance, crée une véritable activité économique qui lui est propre, non seulement lorsqu'il s'occupe de la clientèle personnelle que la loi du 2 août 2005 en faveur des PME² lui permet de se constituer pour le distinguer du salarié, mais aussi lorsqu'il travaille pour le compte du titulaire auquel il est lié. Il revendique dès lors l'exonération intégrale d'impôt sur le revenu pendant cinq ans à compter de décembre 2014, puis l'abattement dégressif pendant les années suivantes.

Pour faire valoir rapidement ses prétentions, M. B... a sollicité l'abrogation des paragraphes de la doctrine énonçant une interprétation contraire de la loi fiscale. Il vous demande d'annuler pour excès de pouvoir la décision de rejet que lui a opposée le ministre le 30 juillet 2015 ainsi que les paragraphes litigieux de l'instruction.

Comme nous le montrerons tout à l'heure, il n'est pas du tout évident que le ministre avait le pouvoir d'édicter par voie d'instruction la règle qui fâche M. B.... Il n'est cependant pas toujours de bon augure pour le requérant de vous voir soulever un tel moyen d'ordre public. Le contribuable qui se plaint de ce que la doctrine fiscale ne consente pas un avantage plus important ou au champ d'application plus large risque de pousser le juge, sinon à l'annuler, du moins à constater dans les motifs de sa décision que l'avantage existant résulte d'une tolérance que l'administration a concédée incompétemment ou en méconnaissance de la portée des dispositions législatives qu'elle entendait expliciter (voyez par ex., 6 novembre 2002, *Union des métiers et des industries de l'hôtellerie et autres*, n° 230472, RJF 2003 n° 42, aux ccl du président Bachelier, BDCF 1/03 n° 8 et 29 octobre 2012, *Sté Crédit Agricole SA*, n° 337253, RJF 2013 n° 84, aux ccl de Claire Legras, BDCF 1/13 n° 10). M. B... ne s'y est pas trompé puisqu'il a répondu au moyen d'ordre public tiré de l'incompétence du ministre que si vous deviez annuler l'instruction pour ce motif, son recours empêcherait à l'avenir tous les collaborateurs de se prévaloir de cette doctrine favorable illégale sur le fondement de la garantie contre les changements de doctrine de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, et aboutirait à alourdir notablement la charge fiscale des intéressés.

M. B... pense néanmoins avoir trouvé le moyen de poursuivre le contentieux sans jouer à quitte ou double en vous demandant de lui donner acte de son désistement d'instance dans le cas où vous ne seriez pas disposés à juger, dans les motifs de votre décision, que les collaborateurs libéraux et les remplaçants sont éligibles à l'exonération prévue aux articles 44 octies et 44 octies A calculée selon des modalités indépendantes de celles de leurs cabinets d'accueil. Il ajoute que vous devriez alors vous abstenir de motiver sur le fond votre décision prenant acte de son désistement, à l'instar d'une décision de non-admission, afin dit-il de ne pas donner le sentiment trop explicite que le litige a été tranché.

Le moins que l'on puisse dire est que ce désistement n'est pas pur et simple. Il s'agit d'un désistement conditionnel dont vous ne pourriez donner acte qu'après avoir vérifié que la condition à laquelle il est subordonné est remplie (*a contrario*, 5 juin 1942, *Pasquali*, au Rec. p. 190).

Votre jurisprudence admet depuis fort longtemps le désistement conditionnel dans son principe : si son origine est sûrement plus ancienne encore, on en trouve au moins trace dans

² Loi n° 2005-882, article 18.

une décision du 7 juillet 1853, *Balguerie et Compagnie*, au Rec. p. 691, jugeant que lorsque le désistement n'est pas accepté par le défendeur dans les termes où il a été présenté par le demandeur, il y a lieu de statuer sur la requête, « sans s'arrêter ni avoir égard audit désistement ».

A l'image de ce précédent, le désistement est en général subordonné à une condition que le défendeur doit remplir et qui revient à accorder au demandeur une satisfaction que ce dernier estime suffisante pour renoncer à l'action contentieuse, même si elle n'épuise pas nécessairement l'objet du litige. C'est ainsi que dans une affaire où le requérant s'était désisté à la condition que la commune dont le maire l'avait révoqué lui verse un mois d'appointements, vous avez donné acte du désistement après avoir constaté qu'une délibération du conseil municipal lui avait alloué la somme demandée (23 mai 1919, *Perrodil*, n° 57435, au Rec. p. 478). De même, vous avez donné acte d'un désistement que le contribuable faisait dépendre du dégrèvement d'office de l'imposition contestée, en relevant que le directeur des contributions directes du département avait pris une décision en ce sens (7 juin 1929, *Sieur X.*, au Rec. p. 555). Dans toutes ces affaires, la condition posée au désistement dépend du bon vouloir du défendeur. En donnant acte d'un tel désistement, vous vous contentez de constater que les parties sont parvenues à une sorte de transaction, qu'elles ont trouvé un arrangement qui vous dispense de statuer sur les conclusions de la requête. Le désistement est commandé par la réalisation d'un événement extérieur à la décision du juge.

A l'inverse, vous êtes fermés au désistement lorsqu'il est conditionné au contenu de la décision que le juge s'apprête à rendre. Il en va naturellement ainsi quand la condition posée ne relève pas des pouvoirs du juge. Au requérant qui déclarait se désister de son recours contre la décision lui refusant le renouvellement de son titre de séjour, « sous réserve que le Conseil d'Etat lui apporte une aide pour retourner en Côte d'Ivoire », vous avez répondu qu'il ne vous appartenait pas de vous prononcer sur une telle demande (15 décembre 1997, *N.*, n° 170751). De la même manière, vous ne pouvez accepter un désistement supposant que la pension militaire de retraite du requérant fasse l'objet d'une nouvelle liquidation selon certains paramètres et en vertu des règles de droit en vigueur à une date donnée : les motifs de votre décision se bornant à donner acte du désistement ne peuvent contraindre l'administration à lui donner gain de cause dans le cadre d'un réexamen de sa situation (23 novembre 1979, *M.*, n° 5079).

L'on trouve bien un précédent prenant acte d'un désistement qui découle du sens dans lequel le juge pensait statuer sur le fond de la requête : la décision *J.* du 8 janvier 1969, n° 52417, au Rec. p. 14. Le requérant, maître des requêtes au Conseil d'Etat, demandait l'annulation du décret de novembre 1960 le révoquant de ses fonctions dans la tourmente du putsch des généraux d'Alger, malgré l'avis défavorable du Conseil d'Etat. Il avait subordonné son désistement à la condition que les dépens de l'instance soient supportés par l'Etat. Vous avez jugé que l'adoption en juillet 1968 d'un décret le réintégrant dans ses fonctions avait remplacé M. J. dans la situation dans laquelle il se serait trouvé si le décret de révocation n'était jamais intervenu puis vous en avez déduit que les dépens devaient être mis à la charge de l'Etat, avant de donner acte du désistement.

Toutefois, l'on ne peut guère tirer d'enseignement de ce raisonnement demeuré isolé, qui s'explique peut-être plus par des considérations appartenant désormais à l'histoire que proprement contentieuses. Vous ne vous êtes pas formellement prononcés sur le bien-fondé des conclusions principales de la requête à fin d'annulation, mais seulement sur les conclusions accessoires, même si faire droit aux secondes impliquait que vous étiez disposés à

accueillir les premières. Cette décision ne procède d'ailleurs pas d'une logique si éloignée des précédents déjà cités : vous n'avez fait en définitive que constater que le demandeur avait en quelque sorte trouvé un accord en cours d'instance avec le défendeur. Et ce n'était pas la première fois que vous jugiez recevable un désistement conditionné au fait que le défendeur prenne à sa charge les dépens : vous voyiez dans cette condition un élément comme un autre de la transaction entre les parties, et jugiez plus simplement, lorsque le défendeur l'acceptait, qu'il y avait lieu de donner acte du désistement et de mettre les dépens à sa charge (25 février 1921, *Sieur Larminier*, au Rec. p. 239).

Nous sommes pour notre part très réservée quant à la possibilité – et à l'opportunité – d'aller encore plus loin en admettant un désistement conditionné non pas au sens du dispositif mais aux motifs mêmes qui le fondent, comme vous le demande M. B....

Non pas tant parce que cette avancée jurisprudentielle conduirait à renverser l'ordre canonique d'examen des questions par le juge, car vous savez en cas de nécessité prendre quelques libertés avec la grille d'analyse rituelle, par exemple lorsqu'il n'est possible de statuer sur la recevabilité d'une requête qu'après avoir examiné tout ou partie du fond de l'affaire. Mais l'ordre habituel d'examen qui veut que le désistement prime toute autre considération, y compris la compétence (Section, 16 octobre 1981, *Min. de la défense c. L.*, n° 18837, au Rec. ; Section, 28 janvier 1994, *Min. des départements et territoires d'outre-mer*, n° 142456, au Rec.), reflète une logique qui fait obstacle à ce que vous accédiez à cette demande de désistement particulière.

La condition posée vous amènerait nécessairement à statuer sur le bien-fondé des conclusions de la requête, et même on l'a vu sur les moyens relevés d'office, avant de pouvoir vous prononcer sur le désistement. Vous devriez au moins un instant de raison adopter les motifs et le dispositif d'une décision qui disparaîtrait ensuite dans le désistement. Nous voyons d'ailleurs mal à quoi ressemblerait votre décision : il faudrait que vous affirmiez que vous vous apprêtiez à juger telle chose pour tel motif, pour en déduire que la condition mise au désistement se trouve remplie et que, du coup, vous ne jugerez pas ce qui précède. Le désistement ne peut à la fois être subordonné à des motifs déterminés et effacer ces mêmes motifs à l'instant où il en est donné acte.

Même si vous trouviez une rédaction pudique, obliger ainsi le juge à dévoiler en creux sa position au fond travestirait l'objet du désistement en le privant de son effet, qui est de mettre fin à l'instance en dispensant le juge de statuer sur le bien-fondé de la requête. Il est contradictoire de demander au juge de donner acte d'un désistement, tout en lui imposant de trancher le fond du litige pour vérifier que la condition est satisfaite.

Le désistement conditionnel ainsi envisagé poserait en outre de sérieuses difficultés de procédure. L'intérêt à faire appel ou à se pourvoir en cassation s'apprécie exclusivement en rapprochant les conclusions dont le juge était saisi du dispositif de sa décision, indépendamment de ses motifs. Le demandeur n'est pas recevable à critiquer les motifs qui fondent une décision faisant intégralement droit à ses conclusions. Accéder à la demande de M. B... impliquerait aussi d'ébranler cette colonne du temple. Si le requérant interjette appel du jugement par lequel le premier juge a donné acte d'un désistement subordonné aux motifs hypothétiques de sa décision au fond, en soutenant que ces motifs ne lui donnent pas véritablement satisfaction et que la condition posée n'était donc pas remplie, il incombera au juge d'appel de vérifier que le juge s'est ou non « apprêté » à juger ce que le demandeur attendait de lui, ce qui relève au moins autant de la fiction que du droit. Et que peut faire le

défendeur de première instance si le premier juge a donné satisfaction au demandeur et pris acte du désistement par des motifs entachés d'erreur matérielle ou d'erreur de droit qui peuvent lui préjudicier même s'ils n'ont pas autorité de chose jugée ? Comme le désistement sera intervenu, il n'aura pas intérêt à faire appel du jugement, et ne pourra contester ces motifs, auxquels il n'aura pourtant pas acquiescé, le désistement étant valide en excès de pouvoir même s'il n'est pas accepté par la partie adverse.

Enfin, un recours pour excès de pouvoir n'est pas une transaction avec le juge. Saisir la justice pour obtenir l'annulation d'un acte réglementaire ou de portée générale comme la doctrine fiscale n'est pas une démarche anodine et emprunter volontairement cette voie implique d'accepter le verdict du juge, gardien de la légalité, qui n'a pas à entrer dans une forme de marchandage avec le requérant sur les motifs de sa décision.

Pour toutes ces raisons, nous vous proposons de répondre que le juge ne peut pas donner acte d'un désistement conditionné aux motifs par lesquels il s'apprêtait à statuer. La condition mise par M. B... à son désistement ne pouvant être admise, vous refuserez de donner acte de son désistement.

Reprenant le fil des questions préalables, vous constaterez que les paragraphes de l'instruction fiscale dont l'annulation est demandée comportent des dispositions à caractère impératif susceptibles de recours pour excès de pouvoir (19 février 2003, *Société Auberge Ferme des Genêts*, n° 235697, aux T.), et qu'elles sont bien divisibles du reste de l'instruction puisqu'elles sont les seules à traiter de la situation particulière des collaborateurs et remplaçants (sur la règle de la divisibilité, voyez 29 octobre 2003, *M. et Mme H.*, n° 233706, aux T.).

Par ailleurs, M. B... pouvait contester sans condition de délai aussi bien la décision de refus d'abrogation qui ne mentionne pas les voies et délais de recours, que l'instruction, sa publication sur le site Bofip-Impôts n'étant pas suffisante pour faire courir le délai de recours contentieux (20 décembre 2013, n° 371157, *SA Axa France Vie*, RJF 3/14 n° 284).

L'intérêt à agir de M. B... pose en revanche deux difficultés, qui font l'objet des deux autres moyens d'ordre public que vous lui avez notifiés.

D'une part, étant titulaire d'un contrat de collaboration depuis 2009, il n'est pas recevable à demander l'annulation de l'instruction en tant qu'elle commente l'article 44 octies du CGI, lequel s'applique aux activités créées avant avril 2006. Il n'a intérêt à agir à son encontre que dans la mesure où elle interprète l'article 44 octies A, qui fonde l'exonération dont il bénéficie.

D'autre part, M. B... a incontestablement intérêt à contester l'instruction en tant qu'elle concerne les professionnels en contrat de collaboration dont il fait partie, mais il ne justifie d'aucun intérêt pour critiquer ses énonciations en tant qu'elles définissent le régime applicable aux remplaçants. Vous admettez certes les recours de contribuables qui, n'entrant pas dans la catégorie visée par une doctrine fiscale favorable mais appartenant au même cercle d'intérêt que ses bénéficiaires, invoquent la distorsion de concurrence ainsi créée à leur détriment par l'administration (Section, 4 mai 1990, *Association freudienne et R.*, n° 55124 et 55137, RJF 6/90 n° 674 ; 8 août 1990, *CCI de Dunkerque*, n° 68387, RJF 8-9/90 n° 1101). Mais l'argument concurrentiel ne peut ouvrir à M. B... un intérêt à agir contre l'instruction au nom des remplaçants, car la différence de traitement entre collaborateurs et remplaçants n'est

pas ici la cause du recours ; ce ne serait que la conséquence d'une annulation partielle de l'instruction qui les traite de la même manière.

Vous retiendrez donc ces deux irrecevabilités.

Venons-en au fond du litige. Pour justifier l'alignement doctrinal des conditions d'exonération des collaborateurs sur celles dont bénéficient les titulaires auxquels ils sont liés, le ministre explique en défense que le collaborateur ne fait que reprendre une partie de l'activité exercée par le titulaire. Il en déduit que le professionnel en contrat de collaboration ne peut bénéficier de l'exonération que dans les conditions restrictives prévues au 8^e alinéa de l'article 44 octies A en cas de reprise d'activité.

Ces dispositions prévoient effectivement que si l'exonération est consécutive au transfert, à la reprise, à la concentration ou à la restructuration d'activités préexistantes déjà placées sous ce régime de faveur, elle s'applique dans les conditions générales prévues au 1^{er} alinéa, mais en déduisant la durée d'exonération déjà écoulée avant le transfert, la reprise, la concentration ou la restructuration. L'exonération est ainsi attachée non à l'exploitant mais à l'activité, pour une durée globale à compter de sa création, et se transmet pour la durée et au taux restant à courir au repreneur éventuel de l'activité exonérée. Selon le ministre, les paragraphes litigieux de l'instruction ne font que décliner ce régime légal transitif d'exonération au cas des professionnels en contrat de collaboration.

M. B... admet l'assimilation à une reprise d'activité, et l'exonération réduite qui en découle, pour les contrats de collaboration qui mettent la clientèle ou la patientèle du titulaire à la disposition de son collaborateur. Celui-ci est rémunéré directement par les honoraires reçus des clients ou patients et verse au cabinet une redevance de collaboration. Ce type de contrat, fréquent dans les professions médicales et paramédicales, organise bien selon lui une reprise d'activité.

Il estime en revanche qu'il n'y a pas reprise d'activité lorsque le contrat de collaboration ne met pas la clientèle du titulaire à la disposition du collaborateur, hypothèse répandue chez les avocats. Le contrat de collaboration ne crée alors aucun lien juridique entre le collaborateur libéral et le client du cabinet d'accueil : le collaborateur n'est pas rémunéré par le client mais sous forme de rétrocession d'une partie des honoraires versés au titulaire, et il n'est pas responsable de ses actes professionnels à l'égard du client du cabinet.

Nous partageons le diagnostic de M. B.... Il est exact que le transfert de clientèle est devenu l'un des critères déterminants de la reprise d'activité dans votre jurisprudence (18 octobre 1996, *S.*, n° 140796, RJF 12/96 n° 1406 ; 8 janvier 1997, *G.*, n° 147704, RJF 3/97 n° 206 ; 30 mars 2007, *Société TMUA*, n° 271787, RJF 2007 n° 721). Nous sommes aussi d'avis que le modèle de collaboration sans mise à disposition de clientèle qu'il décrit ne caractérise pas une reprise d'activité, car il n'y a pas de transmission d'une clientèle d'un prédécesseur à un successeur. Le collaborateur ne se substitue pas au titulaire ; il apporte son concours dans la prise en charge de la clientèle du titulaire, l'assiste dans la préparation et le suivi des dossiers ce qui est différent. Le collaborateur est davantage comparable à un sous-traitant qu'à un repreneur, pour reprendre une image évoquée par M. B.... Il n'entre pas dans le champ de l'exonération réduite du 8^e alinéa de l'article 44 octies A.

Mais nous ne suivons pas le requérant dans les conséquences paradoxales et assez incohérentes qu'il en tire. Si la collaboration avec mise à disposition de la clientèle du titulaire

n'ouvre droit qu'à une exonération réduite, il est exclu que la collaboration dépourvue d'une telle mise à disposition, caractérisée par l'absence de responsabilité du collaborateur vis-à-vis d'une clientèle dont il ne tire pas ses revenus, bénéficie de l'exonération entière.

L'erreur vient de ce qu'il ne suffit pas d'être exclu du bénéfice de l'exonération atténuée pour bénéficier de l'exonération intégrale. Encore faut-il qu'il y ait création d'activité au sens du 1^{er} alinéa de cet article. Nous concevons volontiers que le développement par un collaborateur libéral de sa clientèle personnelle constitue une création d'activité dont les recettes sont éligibles à l'exonération indépendamment des modalités applicables au titulaire. Mais ce n'est pas le cas de l'activité que le collaborateur déploie pour le compte du titulaire auquel il est lié, qui est le véritable objet du contrat de collaboration et de l'instruction attaquée.

La collaboration à l'exploitation de la clientèle appartenant au titulaire n'est ni une reprise ni une création d'activité et elle ne relève d'aucun autre item énuméré à l'article 44 octies A qui serait susceptible de justifier son exonération, fût-ce partielle³. La loi ne prévoit pas l'exonération des professionnels en contrat de collaboration à raison des revenus tirés de l'activité qu'ils exercent pour le compte des titulaires auxquels ils sont liés.

C'est par mesure de faveur que l'instruction l'admet. Elle ajoute manifestement à la loi un cas d'exonération qu'elle ne prévoit pas en assimilant la situation d'un contribuable (le collaborateur) à celle d'un autre redevable (le titulaire) sans habilitation législative. Ses énonciations ne pourraient qu'être annulées par le juge de l'excès de pouvoir si celui-ci en était valablement saisi, le ministre ne tenant d'aucune disposition législative le pouvoir d'édicter une telle règle.

Vous pourrez toutefois éviter de faire droit au 3^e moyen que vous relevé d'office en ce sens et de priver tous les intéressés de cette doctrine favorable, car ce n'est pas vraiment le but de M. B..., comme en témoigne son désistement conditionnel. Il ne souhaite voir l'instruction annulée qu'en tant qu'elle limite l'avantage concédé illégalement, en le subordonnant aux conditions prévues en cas de reprise d'activité. Il ne s'en prend qu'à la restriction apportée par l'instruction à la faveur qu'elle institue.

Ainsi requalifiée, sa demande est-elle recevable ? On peut sérieusement douter qu'un contribuable soit recevable à demander l'annulation d'une instruction fiscale qui ajoute à la loi en tant qu'elle n'étend pas davantage la tolérance illégale qu'elle prévoit. En effet, vous ne pouvez, par construction, accueillir une telle demande, car cela reviendrait à blâmer l'administration de ne pas avoir énoncé une doctrine contraire à la loi et nous voyons mal comment elle pourrait exécuter légalement votre décision, sauf à retirer l'instruction⁴. Votre décision *SA Crédit Agricole* précitée a réservé cette question de recevabilité : vous avez préféré rejeter comme mal fondées, sans statuer sur la fin de non-recevoir opposée par le ministre, les conclusions dirigées contre une instruction fiscale en tant qu'elle n'étendait pas aux crédits d'impôt d'origine étrangère le bénéfice du droit à imputation sur l'impôt sur les sociétés au taux réduit qu'elle prévoyait illégalement pour les crédits d'impôt d'origine

³ A la différence d'anciens dispositifs dérogatoires, ces dispositions ignorent notamment la notion d'extension d'activité qui aurait pu englober la collaboration libérale.

⁴ On trouve en ce sens une décision de jugeant seule *A.* du 28 juin 2013 (n° 348948), publiée à la RJF 2013 n° 1075, jugeant, contrairement aux conclusions du rapporteur public, qu'un requérant n'est pas recevable à demander l'annulation d'une instruction fiscale qui ajoute à la loi en tant qu'elle n'étend pas à d'autres cas le champ des ajouts à la loi qu'elle prévoit.

française. Vous pourrez faire de même aujourd'hui car les deux moyens soulevés par M. B... sont à l'évidence infondés.

Les paragraphes incriminés de l'instruction ne retiennent pas une interprétation restrictive de la loi fiscale, dès lors que la collaboration auprès d'un professionnel titulaire ne peut être regardée comme une création d'activité pour l'application de l'article 44 octies A.

Ils ne créent pas non plus une différence de traitement contraire au principe d'égalité parmi les professionnels libéraux installés en ZFU, selon qu'ils y rejoignent un cabinet préexistant ou s'y établissent à leur propre compte. L'instruction, illégale, ne se bornant pas à réitérer les dispositions législatives qu'elle commente, vous ne pouvez écarter ce moyen au motif qu'il tend en réalité à l'appréciation de la conformité de ces dispositions au principe constitutionnel d'égalité et ne pourrait être présenté que dans le cadre d'une QPC (a contrario, 26 septembre 2012, n° 255287, *GFA Fiéreuse-Cardet*, RJF 12/12 n° 1135). Vous répondrez plutôt que les intéressés ne se trouvent pas dans la même situation au regard de l'objet d'une mesure visant à favoriser la création d'activité : il est logique que les professionnels qui prennent le risque économique de créer leur propre cabinet en ZFU bénéficient de l'exonération, à la différence des collaborateurs qui apportent leur concours à l'exploitation d'une clientèle déjà constituée, dans le cadre sécurisé d'un cabinet fondé avant leur arrivée.

Vous rejetterez par conséquent les conclusions à fins d'annulation, ce qui fera obstacle à ce que vous accordiez à M. B... une somme au titre des frais irrépétibles.

Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.