

Décision de la Cour administrative d'appel n° 23PA02942 du 11 décembre 2024

Cour d'appel de Paris

2ème chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. A a demandé au tribunal administratif de la Polynésie française de prononcer la décharge des impositions supplémentaires, d'un montant global de de 47 302 090 F CFP en droits et pénalités, mises à sa charge le 20 mai 2021 pour l'impôt sur les transactions et la contribution de solidarité territoriale et le 10 novembre 2021 pour la taxe sur la valeur ajoutée.

Par un jugement n° 2200942 du 23 mai 2023, le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté cette demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête enregistrée le 4 juillet 2023, M. A, représenté par Me Usang, demande à la Cour :

- 1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de la Polynésie française du 23 mai 2023 ;
- 2°) de prononcer la décharge des impositions litigieuses ;
- 3°) de mettre à la charge de la Polynésie française une somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- la prescription n'étant pas acquise le 7 décembre 2020, date à laquelle l'avis de vérification a été adressé, le report de délai prévu à l'article LP. 7 de la loi du pays n° 2020-20 du 3 août 2020 n'est pas applicable ;
- la proposition de rectification n'a pas été notifiée à son domicile avant l'expiration du délai de reprise ;
- il ne s'est pas opposé au contrôle fiscal et l'administration aurait dû en conséquence lui notifier une mise en demeure avant de mettre en œuvre la procédure de taxation d'office ;
- le droit de communication a été irrégulièrement exercé ;
- aucune information n'a été fournie sur les conditions d'exercice du droit de communication ;
- le dernier jour de retrait possible de la proposition de rectification étant le 15 juin 2021, l'administration ne pouvait émettre le rôle avant le 15 juillet ;
- la réglementation postale de mise en instance de 15 jours n'a pas été respectée ;
- la vérification de comptabilité a duré plus de trois mois ;
- l'exonération de l'impôt sur les transactions est irrégulière en l'absence de mises en demeure ;
- ses charges sont supérieures à 50 % du chiffre d'affaires.

Par un mémoire en défense enregistré le 22 août 2023, la Polynésie française, représentée par Me Quinquis, conclut au rejet de la requête et à ce que soit mise à la charge du requérant la somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les moyens soulevés par la société requérante ne sont pas fondés.

Par ordonnance du 7 novembre 2023, la clôture d'instruction a été fixée au 24 novembre 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 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,
- les conclusions de M. Perroy, rapporteur public,
- et les observations de Me Usang, représentant M. A.

Considérant ce qui suit :

1. M. A exerce en qualité d'entrepreneur, sous l'enseigne

" PHR CONSTRUCTIONS ", une activité de travaux de bâtiment depuis le 7 février 2017. Une vérification de sa comptabilité a été réalisée au titre de la période allant du 7 février 2017 au 30 décembre 2019 pour l'ensemble des impôts et jusqu'au 30 septembre 2020 pour la taxe sur la valeur ajoutée. Une proposition de rectification a été établie suivant la procédure de taxation d'office pour les exercices 2017 et 2018 et suivant la procédure contradictoire pour les exercices 2019 et 2020. Des rappels d'imposition au titre de la taxe sur la valeur ajoutée pour les exercices 2017, 2018, 2019 et 2020, de l'impôt sur les transactions et de la contribution de solidarité territoriale sur les professions et activités non salariées pour les exercices 2017, 2018 et 2019 et de la contribution des patentes pour les exercices 2017 et 2019, ont été mis à sa charge. M. A relève appel du jugement par lequel le tribunal de la Polynésie française a rejeté sa demande en décharge de ces impositions à hauteur d'une somme globale de 47 302 090 F CFP dont 39 009 956 F CFP en droits et 8 292 134 F CFP en pénalités.

Sur la prescription :

2. En premier lieu, aux termes de l'article LP. 451-1 du code des impôts de la Polynésie française alors applicable : " Les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou la liquidation des impôts et taxes visés au présent code ainsi que les erreurs commises dans l'établissement des impositions, dans l'application des tarifs ou dans le calcul des cotisations peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due () ". Aux termes de l'article LP. 451-3 du même code : " Est interruptive de prescription : - toute proposition de rectification motivée et notifiée à son destinataire () ". En outre, aux termes de l'article LP. 7 de la loi du pays n° 2000-20 du 3 août 2020 : " Sont suspendus à compter du 12 mars 2020 et jusqu'à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de cessation de l'état d'urgence sanitaire déclaré dans les conditions de l'article 4 de la loi n° 2020-290 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de covid-19 et ne courent qu'à compter de l'expiration de ce même délai, s'agissant de ceux qui, pour l'application des 2° et 3°, auraient commencé à courir pendant la période précitée, les délais : 1°) Accordés, en application des articles LP. 451-1 et LP. 451-2 du code des impôts, à l'administration pour réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'impôt, les insuffisances, les inexactitudes ou les erreurs

d'imposition et appliquer les intérêts de retard et les sanctions, lorsque la prescription est acquise au 31 décembre 2020 ". Enfin, aux termes de l'article 1 de la loi n° 2020-546 du 11 mai 2020 : " I.- L'état d'urgence sanitaire déclarée par l'article 4 de la loi n° 2020-190 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de Covid-19 est prorogé jusqu'au 10 juillet 2020 () ".

3. Il résulte de la combinaison de ces dispositions que le délai de reprise dont dispose l'administration a été suspendu du 12 mars 2020 au 10 août 2020. De ce fait, le délai dont disposait l'administration pour notifier des rectifications au titre de l'exercice clos en 2017, qui aurait dû arriver à terme le 31 décembre 2020, a été prorogé de quatre mois et 29 jours, soit jusqu'au 29 mai 2021 inclus et n'était pas expiré le 27 mai 2021, date à laquelle, ainsi qu'il sera dit au point 5., la proposition de rectification doit être regardée comme ayant été notifiée. Contrairement à ce qui est soutenu, la circonstance que la prescription n'était pas acquise le 7 décembre 2020, date à laquelle l'avis de vérification a été adressé à l'intéressé, est sans influence sur le raisonnement qui précède.

4. En deuxième lieu, l'article D. 151-2 du code des postes et télécommunications en Polynésie française dispose que : " La distribution postale est effectuée soit au bureau de poste, soit à domicile. Elle peut aussi être effectuée dans des boîtes installées par l'exploitant public sur le domaine public ou sur des propriétés privées, ou des points postaux ". Aux termes de l'article D.152-1 du même code : " La distribution au bureau de poste des objets postaux est effectuée soit au guichet, soit par dépôt dans une boîte postale ou équipement postal visé à l'article D. 151-2 ". Aux termes de l'article D. 112-1 dudit code : " Est considéré comme "objet postal", l'envoi adressé dont les spécifications physiques et techniques permettent la prise en charge dans le réseau postal, c'est-à-dire, outre les objets de correspondance, les imprimés, paquets et colis postaux avec ou sans valeur commerciale ou autres envois admis par le service postal ". Aux termes de l'article D. 153-2 de ce code : " En cas d'impossibilité de remise, de danger, de non-respect des conditions relatives aux équipements des immeubles prévues à la section II du présent chapitre, les objets postaux sont mis en instance au bureau de poste le plus proche de l'adresse indiquée. Ils y sont conservés durant le délai fixé à l'Art.D.152-2 du présent code ".

5. Il résulte de la combinaison des dispositions précitées du code des postes et télécommunications qu'un objet de correspondance, qui constitue un objet postal, peut être adressé à une boîte postale et mis en instance au bureau de poste. Il suit de là que le pli contenant la proposition de rectification du 20 mai 2021 a régulièrement pu être envoyé à l'adresse de la boîte postale mentionnée sur le pli par l'expéditeur, dont il n'est pas contesté qu'elle était l'adresse postale du requérant. Le requérant a été avisé de ce pli recommandé une première fois le 27 mai 2021, et ledit pli a été retourné à la direction des impôts et contributions publiques avec la mention : " non réclamée retour à l'expéditeur " le 16 juin 2021, soit après l'expiration du délai d'instance de 15 jours, qui, contrairement à ce qui est soutenu, doit être regardé comme ayant été respecté. La proposition de rectification du 20 mai 2021 est ainsi réputée avoir été notifiée le 27 mai 2021, avant le terme de la prescription tel qu'il résulte de la combinaison des dispositions citées au point 2.

Sur le recours à la taxation d'office :

6. M. A soutient que l'administration fiscale a eu recours à la taxation d'office sans le mettre en demeure

préalablement de régulariser sa situation en méconnaissance des dispositions de l'article LP. 423-1 du code des impôts de la Polynésie française.

7. En premier lieu, aux termes de l'article LP 423-1 du code des impôts de la Polynésie française : " 1 - Sont taxés d'office, les contribuables qui n'ont pas fourni dans les délais réglementaires les déclarations prévues par le présent code, sous réserve de régularisation prévue au 3. / 2 - Sont également taxés d'office les contribuables qui n'ont pas présenté la comptabilité ou dont la comptabilité n'a pas été reconnue régulière et probante. () ". / 3 - La procédure de taxation d'office prévue au 1 n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation à la suite d'une mise en demeure, dans les conditions prévues au 3 de l'article LP. 511-4. / 4 - Par dérogation au 3, il n'y a pas lieu de procéder à la mise en demeure dans les cas suivants : () - opposition au contrôle fiscal ; ". Il résulte notamment des dispositions précitées que les contribuables qui n'ont pas présenté la comptabilité ou dont la comptabilité n'est pas reconnue régulière ou probante sont taxés d'office sans que le recours à la mise en demeure préalable ne soit requis, cet acte ne s'imposant que lorsque le contribuable n'a pas souscrit à ses obligations déclaratives, et alors même que le contribuable ne s'est pas opposé au contrôle fiscal.

8. En deuxième lieu, en vertu de l'article 410-6 de la délibération du 5 mai 2011 relative au plan comptable général applicable en Polynésie française : " Toute entité tient un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire. / () Des documents informatiques écrits peuvent tenir lieu de livre journal et de livre d'inventaire s'ils sont identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve ".

9. Il résulte de l'instruction que l'inspecteur vérificateur a, lors de sa première intervention du 18 janvier 2021, demandé que lui soient communiqués le livre d'inventaire des exercices 2017, 2018 et 2019, le grand livre des exercices 2017 et 2018, le livre journal des exercices 2017 et 2018 ainsi que les documents ou pièces justificatives et que ces documents n'ont pas été produits. La comptabilité de M. A ne pouvait donc en tout état de cause être considérée comme régulière et probante. L'intéressé pouvait par suite être taxé d'office sans mise en demeure préalable, sans qu'il puisse utilement se prévaloir qu'il ne s'est pas opposé au contrôle fiscal.

Sur le droit de communication :

10. En premier lieu, aux termes de l'article LP. 441-1 du code des impôts de la Polynésie française : " Il est institué un droit de communication à l'usage des agents de la direction des impôts des contributions publiques pour toutes les impositions et taxes dont ils assurent l'assiette, la liquidation et le contrôle, ainsi que pour l'application des conventions d'assistance réciproque en matière fiscale conclues par la Polynésie française. / Ce droit permet aux agents assermentés d'avoir connaissance des documents et renseignements mentionnés dans les articles suivants. / Le droit prévu aux alinéas précédents s'exerce quel que soit le support utilisé pour la conservation des documents, y compris lorsqu'il est magnétique. / Le droit de communication est étendu, en ce qui concerne les documents mentionnés aux articles D. 442-1 à LP. 442-8 au profit des agents des administrations chargées du recouvrement des impôts, droits et taxes prévues par le présent code ".

11. Il résulte de l'instruction, notamment du courrier n° 996/DICP du 20 mai 2021, que M. A a été

informé que dans la mesure où il n'avait pas fourni ses relevés de comptes bancaires, les organismes bancaires avaient été destinataires d'une demande au titre du droit de communication et que les sommes taxables des exercices 2017, 2018, 2019 et 2020 avaient été déterminées sur la base des montants inscrits au crédit du compte bancaire ouvert à la Banque de Tahiti. En outre, l'annexe 1 de la proposition de rectification reprend l'intégralité de ces sommes inscrites au crédit de ce compte bancaire. Contrairement à ce qui est soutenu, M. A doit être regardé comme ayant été informé de l'origine, de la nature et de la teneur des renseignements utilisés pour fonder les impositions en litige. Aucune disposition du code des impôts n'oblige en revanche à informer le contribuable des modalités retenues pour l'exercice du droit de communication. La circonstance que M. A n'ait pas été informé de ces modalités est par suite sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition.

12. En deuxième lieu, selon l'article LP. 442-5 du code des impôts de la Polynésie française relatif au droit de communication auquel sont soumises les entreprises : " Les agents assermentés de la direction des impôts et des contributions publiques ont le droit d'obtenir des contribuables communication des livres dont la tenue est prescrite par le présent code et le code de commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses. / A l'égard des sociétés, le droit de communication s'étend aux registres de transfert d'actions et obligations ainsi qu'aux feuilles de présence aux assemblées générales. / La direction des impôts des contributions publiques peut relever auprès des contribuables les ventes en gros effectuées à certains de leurs clients au cours d'une période donnée. / De manière générale, la direction des impôts et des contributions publiques peut obtenir des contribuables communication de tous documents ou informations nécessaires à l'assiette de l'impôt et ce quelque en soit le support ". La société Banque de Tahiti est une entreprise soumise au droit de communication en application des dispositions précitées. Le moyen tiré de ce qu'en raison de ce qu'elle ne serait pas soumise au contrôle de l'autorité administrative au sens des dispositions de l'article 442-1 dudit code, et par suite ne pourrait faire l'objet sur ce fondement d'une demande au titre du droit de communication est en conséquence dépourvu de toute portée.

Sur la date d'émission des rôles :

13. M. A soutient que l'émission des rôles le 8 juillet 2021 était prématurée dès lors que le délai de 30 jours prévu à l'article LP. 421-1 du code des impôts n'était pas arrivé à son terme.

14. Aux termes de l'article LP. 421-1 : " () - 2 L'administration fiscale fait connaître au contribuable la nature et les motifs des rectifications envisagées. / Elle l'invite à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de 30 jours à compter de la réception de la notification. Sur demande motivée de l'intéressé, le vérificateur peut lui accorder un délai supplémentaire dans la limite de 30 jours. () ".

15. Ainsi qu'il a été dit au point 5., la proposition de rectification n° 996/DICP du 20 mai 2021 doit être regardée comme ayant été notifiée le 27 mai 2021 et le délai de mise en instance de 15 jours a été respecté. Il ne résulte pas de l'instruction que le requérant ait demandé un délai supplémentaire pour présenter des observations sur la proposition dont il a été destinataire ou pour accepter les rectifications proposées. Par suite, en émettant les rôles le 8 juillet 2021, l'administration fiscale n'a pas méconnu les

dispositions visées au point précédent.

Sur la durée de la vérification :

16. Aux termes de l'article LP. 412 -5 du code des impôts dans sa rédaction applicable au litige : " Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification sur place des livres ou documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois mois dès lors qu'aucun des exercices vérifiés ne présente un chiffre d'affaires hors taxes dépassant : quarante millions s'il s'agit d'entreprises ou contribuables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ; vingt millions de francs CFP s'agissant d'autres types d'activités./(/)./ La vérification est considérée comme achevée à la date de la dernière intervention sur place du vérificateur./Toutefois, l'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations et requêtes présentées par le contribuable après l'achèvement des opérations de contrôle./L'expiration du délai de trois mois ne peut être opposée à l'administration par le contribuable dont l'un des exercices soumis à vérification fait l'objet d'une procédure de taxation d'office ".

17. Il résulte de l'instruction, notamment de l'extrait Kbis de l'entreprise PHR construction, que M. A a déclaré comme activité pour son entreprise la réalisation de " travaux du bâtiment ". L'administration fiscale relève également que le site Internet " TahitiDevis.com " présente l'activité de l'entreprise PHR construction en indiquant " construction et rénovation de maison d'habitation ". Il s'ensuit que l'activité de l'entreprise, qui ne peut être assimilée à un " commerce de vente de marchandises, d'objets, de fourniture et denrées à emporter ou consommer sur place ou de fournir le logement ", relève nécessairement des autres activités visées à l'article LP. 412-5 du code des impôts. Dans ces conditions, et l'évaluation du chiffre d'affaires hors taxes taxable non contestée s'établissant à 33 621 030 F CFP pour 2017 et 68 504 571 F CFP pour 2018, M. A ne peut en tout état de cause utilement se prévaloir de la durée maximale prévue à l'article LP. 412-5 du code des impôts, dès lors que cet article prévoit que ce délai n'est pas applicable aux entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 20 000 000 F CFP.

Sur la remise en cause de l'exonération d'impôt sur les transactions pour les entreprises nouvelles :

18. M. A se borne à faire valoir qu'il résulte des dispositions de l'article LP. 181-2 que l'exonération susvisée peut être 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 et qu'aucune mise en demeure ne lui a été adressée. Toutefois, il ne résulte pas de l'instruction que l'exonération dont s'agit a été remise en cause sur le fondement de ces dispositions. Le moyen est par suite inopérant.

Sur la détermination de la base imposable :

19. Le moyen tiré par le requérant tiré de ce que ses charges sont supérieures à 50 % du chiffre d'affaires n'est pas assorti des précisions ni des pièces justificatives permettant d'en apprécier le bien-fondé.

20. 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 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. Il n'y a pas lieu dans les circonstances de l'espèce de mettre à la charge du requérant une somme sur le fondement de ces dispositions.

DECIDE :

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

Article 2 : Les conclusions de la Polynésie française présentées sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié à M. B A et à la Polynésie française.

Copie en sera adressée au Haut-commissaire de la République en Polynésie Française.

Délibéré après l'audience du 27 novembre 2024, à laquelle siégeaient :

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

Rendu public par mise à disposition au greffe le 11 décembre 2024.

Le rapporteur,

F. MAGNARD La présidente,

S. VIDAL

La greffière,

C. ABDI-OUAMRANE

La République mande et ordonne au ministre chargé 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