

## Décision du Tribunal administratif n° 2200945 du 25 avril 2023

Tribunal administratif de Polynésie française

1ère Chambre

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 15 décembre 2022, Mme E B, représentée par Me Usang demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des impositions supplémentaires, d'un montant global de de 5 482 860 F CFP en droits et pénalités, mises à sa charge le 15 septembre 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 (TVA) ;  
2°) de mettre à la charge de la Polynésie française la somme de 456 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la prescription prévue par l'article LP. 451-1 du code des impôts de la Polynésie française lui est acquise, il s'ensuit que les rôles n° 4859 et 4868 et AMR 2021/11/2008 doivent être annulés en tant qu'ils portent sur des exercices prescrits ;
- s'agissant des impositions portant sur l'année 2017, l'administration aurait dû notifier le redressement au plus tard le 31 décembre 2020 en application de l'article LP. 451-3 du code des impôts de la Polynésie française ; la notification de la proposition de rectification du 25 mai 2021 est intervenue hors délai pour l'année 2017, dès lors qu'elle n'a été notifiée à son destinataire qu'après le 29 mai 2022 et alors, en outre, qu'aucune présentation au domicile n'a été réalisée et que les seules présentations réalisées l'ont été à la boîte postale ; il appartient donc à l'administration de demander à l'Office des postes et télécommunications de confirmer l'impossibilité de remise à domicile et à défaut de prononcer la décharge des impositions demandées ;
- l'article LP. 441-1 du code des impôts a été méconnu : l'administration fiscale ne précise pas l'auteur signataire du droit de communication ni les conditions formelles dans lesquelles l'Office polynésien de l'habitat a répondu à ce droit de communication ;
- le droit de communication est illégal, il est expressément fondé sur l'article LP. 441-1 du code des impôts de la Polynésie française, qui a été illégalement promulgué par le vice-président de la Polynésie française ou par le ministre de la reconversion économique ;
- cette loi du pays n° 2010-1 du 25 janvier 2010 a été promulguée de manière anticipée, en méconnaissance de l'article 176 de la loi organique du 27 février 2004 ; la Polynésie française ne peut, en outre, se prévaloir utilement des dispositions des articles 180-1 et 180-2 de la loi organique, dispositions qui ont été introduites par l'article 45 de la loi organique du 1er août 2011, postérieurement à l'acte de promulgation du 25 janvier 2010 contesté et alors en outre que la Polynésie française ne peut se prévaloir de circonstances exceptionnelles.

Par un mémoire en défense enregistré le 15 décembre 2022, la Polynésie française conclut au rejet de la requête.

Elle fait valoir qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

Par ordonnance du 12 décembre 2022, la clôture de l'instruction a été fixée au 6 janvier 2023 à 11H00, heure locale.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 ;
- le code des postes et des télécommunications de la Polynésie française ;
- le code des impôts de la Polynésie française ;
- la loi n° 2020-546 du 11 mai 2020
- la loi du Pays n° 2010-1 du 25 janvier 2010 ;
- la loi du Pays n° 2020-20 du 3 août 2020 ;
- 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. F,
- les conclusions de Mme D de Saint-Germain, rapporteure publique,
- les observations de M. A pour la Polynésie française.

Considérant ce qui suit :

1. Mme B exerce en qualité d'entrepreneur, sous l'enseigne " entreprise Teherainui ", une activité de terrassement, de voirie, de viabilisation, de travaux en tout genre et louage de moyens de transport depuis le 8 janvier 2016. Le 20 février 2017, elle a opté pour le régime réel d'imposition en matière de TVA et est imposable, à compter du 1er janvier 2017, au titre de l'impôt sur les transactions. Par courrier n° 1435 du 16 mars 2021, la direction des impôts et des contributions publiques a saisi l'Office polynésien de l'habitat d'un droit de communication. Compte tenu des éléments obtenus, son chiffre d'affaires déclaré au titre de la TVA et de l'impôt sur les transactions a été réévalué et des suppléments d'imposition ont été mis à sa charge. Par lettre n° 2717 du 25 mai 2021, l'administration fiscale lui a adressé une proposition de rectification. Le 15 septembre 2021, pour l'impôt sur les transactions et la contribution de solidarité territoriale, et le 10 novembre 2021, pour la TVA, des impositions supplémentaires ont été mises en recouvrement. La réclamation dont elle a saisi l'administration fiscale le 26 avril 2022 ayant été rejetée le 21 octobre 2022, Mme B demande au tribunal, par la présente requête, de la décharger des impositions supplémentaires mises à sa charge au titre de l'impôt sur les transactions, de la contribution de solidarité territoriale et de la TVA au titre des exercices 2017 et 2018 pour un montant global de 5 482 860 F CFP.

En ce qui concerne la prescription :

2. En premier lieu, d'une part 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 " ; Aux termes de l'article 1 de la loi n° 2020-546 du 11 mai 2020 : " I.- L'état d'urgence sanitaire déclaré 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 () ". 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 vérifier la comptabilité de l'exercice 2017 de la requérante, qui aurait dû arriver à terme le 31 décembre 2020, a été prorogé de quatre mois et 29 jours, soit jusqu'au 29 mai 2020 inclus.

3. D'autre part, 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 ". Son article 151-2 prévoit que : " Le délai d'instance des objets postaux est celui pendant lequel ces objets sont tenus à la disposition des destinataires. Ce délai, fixé par l'exploitant public, ne saurait excéder celui prévu par l'Union postale universelle. Il est rappelé aux intéressés par tout moyen approprié ". L'article 3 des conditions générales du service des boîtes postales Fare Rata précise que " Un avis de retrait ou un avis se rapportant aux correspondances recommandées () est remis à l'abonné dans sa boîte postale pour les envois dont la distribution nécessite la signature du destinataire ".

4. Il résulte de ces dispositions que la distribution postale peut être effectuée soit au bureau de poste, soit à domicile, soit dans des boîtes postales sans que le recours à cette dernière alternative soit subordonnée à l'impossibilité de distribuer le courrier à domicile. Aussi, Mme B n'est pas fondée à soutenir que le recours à la distribution en boîte postale ne peut intervenir que lorsque la distribution à domicile est impossible.

5. En cas de contestation de la notification à un contribuable d'un acte interruptif de la prescription de l'action en recouvrement, il incombe à l'administration fiscale d'établir qu'une telle notification a été régulièrement adressée au contribuable et, lorsque le pli contenant cette notification a été renvoyé par le service postal au service expéditeur, de justifier de la régularité des opérations de présentation à

l'adresse du destinataire. La preuve qui lui incombe peut résulter soit des mentions précises, claires et concordantes figurant sur les documents, le cas échéant électroniques, remis à l'expéditeur conformément à la réglementation postale soit, à défaut, d'une attestation de l'administration postale ou d'autres éléments de preuve établissant la délivrance par le préposé du service postal d'un avis de passage prévenant le destinataire de ce que le pli est à sa disposition au bureau de poste. Compte-tenu des modalités de présentation des plis recommandés dans les boîtes postales prévues par la réglementation postale polynésienne, doit être regardé comme portant des mentions précises, claires et concordantes de nature à constituer la preuve d'une notification régulière le pli recommandé retourné à l'administration auquel est rattaché un volet " avis de réception " sur lequel a été apposée la date de dépôt de l'avis d'instance dans la boîte postale et qui porte, sur l'enveloppe ou l'avis de réception, l'indication du motif pour lequel il n'a pu être remis.

6. Il résulte, de l'instruction que la proposition de rectification n° 2717 du 25 mai 2021 a été adressée à l'entreprise, le même jour, par lettre recommandée avec accusé réception. La requérante a été avisée de ce pli recommandé une première fois le 28 mai 2021, puis le 7 juin 2021. Ce courrier a, au terme du délai d'instance, été retourné à la direction des impôts et contributions publiques avec la mention : " non réclamée retour à l'envoyeur ". La proposition de rectification du 25 mai 2021 est ainsi réputée avoir été notifiée le 28 mai 2021, avant le terme de la prescription prévue à l'article LP. 451-1 du code des impôts de la Polynésie française en application des dispositions citées au point 2. Par suite, Mme B n'est pas fondée à se prévaloir de la prescription pour l'exercice 2017, qui a été interrompue par la notification, le 28 mai 2021, de la proposition de rectification n° 2717 du 25 mai 2021.

7. La requérante soutient, en deuxième lieu, que l'administration fiscale a méconnu les dispositions de l'article LP. 441-1 du code des impôts, elle estime qu'elle aurait dû lui communiquer le nom du signataire du droit de communication ainsi que les conditions formelles dans lesquelles l'Office polynésien de l'habitat a répondu à ce droit de communication.

8. 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 D. 442-7, au profit des agents des administrations chargées du recouvrement des impôts, droits et taxes prévus par le présent code. ". Selon l'article LP. 441-3 de ce code : " I - Lorsque l'exercice du droit de communication s'effectue sur place, les agents habilités sont tenus d'adresser, préalablement à leur intervention, un avis précisant la date et l'heure de leur passage, la nature des documents dont ils demandent la mise à disposition ainsi que la période concernée. / ( ) II- Lorsque les renseignements qu'elle souhaite obtenir sont ponctuels et qu'ils ne nécessitent pas de recherches particulièrement

difficiles et longues, l'administration peut solliciter de la personne à l'encontre de laquelle est exercé le droit de communication une réponse écrite, y compris électronique. En cas de refus, l'exercice du droit de communication s'effectue dans les conditions prévues au I ci-dessus. () ".

9. Il résulte de l'instruction, notamment du courrier n° 6417 du 21 octobre 2022, que la DICP a joint à sa décision, portant rejet de sa réclamation, une copie du droit de communication n° 1465 du 16 mars 2021, dont il ressort qu'il a été signé par Mme C, agente assermentée du service des contributions. Par suite, Mme B n'est pas fondée à soutenir que le droit de communication a été irrégulièrement exercé.

10. Il résulte également de l'instruction que la proposition de rectification, adressée par courrier n° 2717 du 25 mai 2021, mentionne qu'il ressort du droit de communication exercé auprès de l'Office polynésien de l'habitat le 16 mars 2021 que l' " entreprise Teherainui ", enseigne commerciale sous le nom de laquelle Mme B exerce son activité, a réalisé des prestations pour son compte d'un montant de 42 210 591 F CFP en 2017, de 30 338 245 F CFP en 2018 et de 2 581 214 F CFP au titre de l'année 2019. Ainsi, la DICP a informé la requérante de la teneur et de l'origine de ses renseignements. Dans ces conditions, et alors que la requérante ne soutient ni même n'allègue avoir demandé une copie de la réponse de l'Office polynésien de l'habitat, le moyen tiré de ce que la DICP n'a pas adressé à Mme B une copie de la réponse de l'Office polynésien de l'habitat doit être écarté.

11. Mme B soutient, en troisième et dernier lieu, que l'administration fiscale ne pouvait pas légalement recourir au droit de communication dès lors que celui-ci a été illégalement institué par la loi du pays n° 2010-1 du 25 janvier 2010, celle-ci ayant été illégalement promulguée de manière anticipée par le vice-président de la Polynésie française ou par le ministre de la reconversion économique.

12. Après l'expiration du délai de recours contentieux, une contestation peut être formée par voie d'exception à l'appui de conclusions dirigées contre une décision administrative ultérieure prise pour l'application de l'acte réglementaire ou dont ce dernier constitue la base légale. Si, dans le cadre de cette contestation, la légalité des règles fixées par l'acte réglementaire, la compétence de son auteur et l'existence d'un détournement de pouvoir peuvent être utilement critiquées, il n'en va pas de même des conditions d'édiction de cet acte, les vices de forme et de procédure dont il serait entaché ne pouvant être utilement invoqués que dans le cadre du recours pour excès de pouvoir dirigé contre l'acte réglementaire lui-même et introduit avant l'expiration du délai de recours contentieux.

13. Il résulte du principe rappelé au point précédent que Mme B ne peut utilement invoquer, à l'appui de ses conclusions tendant à obtenir la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge, des moyens tirés de l'irrégularité de la promulgation de la loi du pays n° 2010-1 du 25 janvier 2010 modifiant, notamment, l'article LP. 451-1 du code des impôts de la Polynésie française, un tel moyen ne se rapportant ni à la légalité du droit de communication en cause, ni à la compétence de l'assemblée de la Polynésie française pour modifier cette disposition, ni à l'existence d'un détournement de pouvoir. Ce moyen ne soutient pas davantage que la loi du pays méconnaît une norme supérieure telle que visée à l'article 179 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004. Par suite, le moyen tiré de l'illégalité du droit de communication exercé auprès de l'Office polynésien de l'habitat doit être écarté.

14. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions à fin de décharge de Mme B doivent être

rejetées.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

15. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à la charge de la Polynésie française, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance, au titre des frais exposés par Mme B et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

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

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à Mme E B et à la Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 28 mars 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 25 avril 2023.

Le rapporteur,

M. Boumendjel

Le président,

P. DevillersLa 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,