

Décision du Tribunal administratif n° 2300154 du 24 octobre 2023

Tribunal administratif de Polynésie française

1ère Chambre

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire enregistrés les 28 avril et 3 août 2023, M. B C, représenté par Me Vergier, doit être regardé comme demandant au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des impositions supplémentaires, d'un montant global de de 9 166 013 F CFP en droits et pénalités, mises à sa charge au titre de la contribution de solidarité territoriale pour les revenus multiples au titre des exercices 2017, 2018 et 2019 ;

2°) de mettre à la charge de la Polynésie française la somme de 250 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- la directrice de la direction des impôts et des contributions publique n'était pas compétente pour statuer sur sa réclamation contentieuse ; cette compétence est dévolue au président de la Polynésie française et, sur délégation, au ministre des finances, de l'économie, en charge de l'énergie, la protection sociale généralisée, la coordination de l'action gouvernementale et des télécommunications ;

- la proposition de rectification n'est pas suffisamment motivée ;

- sur l'assiette de l'imposition : l'adverbe notamment de l'article LP. 193-5 du code des impôts de la Polynésie française ne saurait justifier l'assujettissement des non-salariés, cet adverbe permettant uniquement d'insister sur un point particulier de l'alinéa qui précède ;

- le conseil des ministres n'a pas adopté de formulaire applicable à la rémunération des gérants de sociétés non-salariés ; alors que les indemnités de gérance sont annuelles, l'administration a effectué son calcul sur une base mensuelle ;

- le courrier reçu 5 août 2021 ne comporte aucune mention sur la possibilité de saisir la commission des impôts en méconnaissance de l'article 432-2 du code des impôts de la Polynésie française, alors en outre que la commission des impôts conclut régulièrement que la CST S et la CST M ne portent pas sur les rémunérations des gérants ;

- l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers s'applique à l'ensemble des bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ; selon l'article 196-2 du code des impôts, les revenus taxables en application du chapitre II titre I de la première partie du code des impôts supportent une contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux mobiliers, le taux de cette contribution est fixé à 5 % des revenus taxables ; selon l'article LP. 196-4 est exonéré de cette contribution la fraction de la rémunération visée au 4 de l'article LP. 113-10 du code des impôts ; il résulte de la combinaison de ces dispositions que l'exonération est de droit ;

- les rectifications opérées au titre de l'exercice 2017 méconnaissent l'article LP. 451-1 du code des impôts : la proposition de rectification devait nécessairement intervenir avant le 31 décembre 2020 ; ainsi la proposition du 26 avril 2021 est intervenue alors que la prescription était acquise ; la loi du 23 mars 2020, qui prévoit une suspension du délai de reprise, s'applique à compter du 25 mars 2020, date

du début de l'état d'urgence en Polynésie française.

Par des mémoires en défense enregistrés les 10 juillet et 24 août 2023, 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 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. Boumendjel,
- les conclusions de Mme Theulier de Saint-Germain, rapporteure publique,
- les observations de Mme A pour la Polynésie française.

Considérant ce qui suit :

1. La direction des impôts et des contributions publiques a adressé à M. C une proposition de rectification datée du 26 avril 2021. Par une décision du 8 février 2023, la directrice des impôts et des contributions publiques a rejeté le recours dont elle avait été saisie par un courrier du 30 décembre 2022. Par la présente requête, M. C demande au tribunal de le décharger de la somme de 9 166 013 F CFP mise à sa charge au titre de la contribution de solidarité territoriale.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. M. C soutient, en premier lieu, que la décision du 8 février 2023 par laquelle la directrice des impôts et des contributions publiques de la Polynésie française a rejeté sa réclamation a été incompétemment édictée. Toutefois cette circonstance, à supposer même qu'elle soit avérée, est sans influence sur la régularité et le bien-fondé des impositions contestées. Par suite, ce moyen doit être écarté comme inopérant.

3. En deuxième lieu, la proposition de rectification du 26 avril 2021 comporte avec une précision suffisante les éléments de fait et de droit qui amènent l'agent vérificateur à considérer que les rémunérations versées aux dirigeants ou gérants de sociétés sont assujetties à la contribution de solidarité territoriale dès lors que celles-ci relèvent de l'impôt sur les sociétés et ne sont pas visées par les dispositions de l'article LP. 193-5 -3 f). Par suite, le moyen tiré du défaut de motivation doit être écarté comme manquant en fait.

4. En troisième lieu, aux termes de l'article LP. 432-2 du code des impôts de la Polynésie française : " La commission des impôts ne peut être saisie en cas de taxation d'office au sens de l'article LP. 423-1, sauf en cas de procédure de vérification de comptabilité dans l'entreprise. () / Pour être recevable, la saisine de la commission des impôts opérée dans les cas visés à l'alinéa premier, doit être réalisée par le

contribuable dans un délai de 30 jours à compter de la réception de la notification de la taxation d'office. ".

5. Il est constant que les rectifications opérées l'ont été suivant la procédure de rectification contradictoire. M. C ne peut utilement se prévaloir des dispositions citées au point précédent qui n'ont vocation à s'appliquer que lorsque l'administration procède à une taxation d'office. Dans ces conditions, alors au surplus que le requérant n'a pas saisi l'administration, dans le délai prescrit, d'un recours contre la proposition de rectification, ce moyen ne peut qu'être écarté comme inopérant.

6. Si le requérant soutient que, faute de formulaire adapté à sa situation de gérant non salarié rémunéré annuellement, il n'a pas pu déclarer ses rémunérations, il ne l'établit pas par les pièces qu'il produit et la seule circonstance qu'il soit rémunéré de façon annuelle ne faisait pas obstacle à ce qu'il satisfasse à son obligation déclarative.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne la prescription :

7. En quatrième 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° 2020-20 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 disposait 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 situation fiscale 2017 de M. C, qui aurait dû arriver à terme le 31 décembre 2020, a été prorogé de quatre mois et vingt-neuf jours, soit jusqu'au 29 mai 2021 inclus.

8. Il résulte, de l'instruction que la proposition de rectification n° 992/DICP du 26 avril 2021, qui a en application de l'article LP. 451-3 cité au point précédent un effet interruptif sur la prescription, est parvenue à l'intéressé le 5 mai 2021, soit avant le 29 mai 2021, terme de la prescription pour l'exercice

2027 en application des dispositions citées au point précédent. En outre, l'article LP. 7 de la loi du pays du 3 août 2020 prévoit expressément la date à laquelle la prescription est interrompue. Par suite, M. C n'est pas fondé à se prévaloir de la prescription de l'exercice 2017 et a fortiori pour les exercices postérieurs, qui a été interrompue par la notification, le 5 mai 2021, de la proposition de rectification n° 992/DICP du 26 avril 2021.

En ce qui concerne l'assujettissement à la contribution de solidarité territoriale des rémunérations de gérance :

9. En cinquième lieu, aux termes du 1er paragraphe de l'article LP 193-5 du code des impôts de la Polynésie française : " 1 - La contribution est assise sur le montant brut total des traitements, indemnités, soldes, salaires versés à raison d'une profession ou activité salariée publique ou privée, des pensions des personnels ou retraités civils ou militaires et allocations, quels que soient leurs modes de calcul et de versement, leurs dénominations ou leurs formes, et quelle que soit la nature du débiteur. Ce montant comprend aussi bien les sommes fixes que les commissions sur ventes, les participations aux bénéfices, les primes, gratifications, la part correspondant à l'application à toute rémunération d'un coefficient de majoration ou d'index de correction, les indemnités diverses et les avantages en nature. Le montant des avantages en nature dont bénéficient les assujettis en contrepartie ou à l'occasion du travail ou de leur statut de pensionné et qui entrent, à ce titre, dans l'assiette de la contribution visée au précédent alinéa est évalué selon les règles établies pour le calcul des cotisations sociales du régime des salariés de la Caisse de prévoyance sociale. A défaut de règle d'évaluation forfaitaire, les avantages en nature sont déclarés pour leur valeur réelle. On entend par valeur réelle, le prix, toutes taxes comprises, du bien, du service ou de la prestation, apprécié à la date de sa mise à disposition effective, que le bénéficiaire aurait dû déboursier dans des conditions normales pour se procurer ledit avantage ". Aux termes du 2ème paragraphe de ce même article : " 2- Sont notamment incluses dans l'assiette de la contribution : a) Les rémunérations versées aux présidents-directeurs généraux, aux membres du directoire des sociétés anonymes, aux gérants de sociétés à responsabilité limitée, aux membres des conseils de surveillance des sociétés en commandite et des sociétés anonymes ". Enfin, selon le 3ème paragraphe du même article : " 3 - Ne sont pas incluses dans l'assiette de la contribution : f) Les rémunérations versées aux associés uniques et gérants majoritaires de sociétés soumises à l'impôt sur les transactions et n'ayant pas le statut de salariés ainsi que les rémunérations de tous autres dirigeants non visés au 2 a) ci-dessus et obéissant aux mêmes conditions ".

10. Les dispositions du 2, a) de l'article LP 193-5 citées au point précédent, introduites par l'adverbe " notamment ", ne contiennent pas une énumération limitative des formes de sociétés soumises à la contribution. En outre, les dispositions du 3 du même article excluent de l'assiette de la contribution les rémunérations versées aux dirigeants qui remplissent certaines conditions cumulativement exigées. Parmi ces conditions figure celle liée au régime fiscal des sociétés, seules pouvant bénéficier de l'exclusion les rémunérations versées par les sociétés soumises à l'impôt sur les transactions. Ces mêmes dispositions du 3 de l'article LP 193-5 précisent que sont également exclues les rémunérations de tous les autres dirigeants non visés au 2, a) et remplissant les mêmes conditions. Il résulte de la

lecture combinée de ces deux séries de dispositions que l'assiette de la contribution comprend les rémunérations versées aux dirigeants de sociétés, quelle que soit la forme juridique de ces dernières, qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les transactions.

11. Il résulte de l'instruction que les rémunérations dont a bénéficié M. C lui ont été versées par la SARL Technimarine Tahiti, l'EURL Vini Vini Mareyage, la SNC Yatike Consulting et par la SCA Moanafara. Il n'est pas établi, ni d'ailleurs allégué, que ces sociétés soient assujetties à l'impôt sur les transactions. Dans ces conditions, alors même que le dirigeant de la société n'aurait pas le statut de salarié, c'est par une exacte application des dispositions citées au point précédent que l'administration fiscale a estimé que les rémunérations en cause devaient être comprises dans l'assiette de la contribution de solidarité territoriale.

12. En sixième lieu, contrairement à ce que soutient le requérant, la commission des impôts de la Polynésie française dans son avis n° 53/CTI du 11 septembre 2023 ne s'est pas prononcée sur l'assujettissement à la contribution de solidarité territoriale des rémunérations d'une gérance de sociétés mais s'est déclarée " incompétente pour juger du champ d'application de la contribution de solidarité territoriale et analyser la nécessité de modifier le code des impôts ". Par suite, M. C n'est pas fondé à soutenir que les impositions supplémentaires mises à sa charge procèdent d'une erreur de droit.

13. En septième et dernier lieu, ainsi qu'il a été dit au point 11, l'administration fiscale a fait une exacte application des dispositions citées au point 9 en assujettissant les rémunérations du requérant à la contribution de solidarité territoriale. Par suite, M. C n'est pas fondé à soutenir que ses rémunérations en qualité de gérant non salarié relèvent de l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (IRCM) et de la CST-M et la circonstance qu'il ait déclaré spontanément des revenus au titre des capitaux mobiliers est, en tout état de cause, sans incidence sur les rectifications réalisées.

14. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions à fins de décharge de M. C 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 M. C et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

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

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

Délibéré après l'audience du 10 octobre 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 24 octobre 2023.

Le rapporteur,

M. Boumendjel

Le président,

P. Devillers Le greffier,

M. D

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,