

Décision du Tribunal administratif n° 2300144 du 12 décembre 2023

Tribunal administratif de Polynésie française

1ère Chambre

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires enregistrés les 25 avril, 4 août et 11 septembre 2023, M. B A, représenté par Me Vergier, demande au tribunal :

1°) d'annuler l'ensemble des impositions supplémentaires qui résultent des propositions de rectification et de lui accorder la décharge des sommes réclamées par les rôles n° 4880-4881-4883-4884-4885-4886 ;

2°) de lui accorder la décharge des sommes réclamées par par les rôles n° 4880-4881-4883-4884-4885-4886 au titre de l'absence de fondement pour la soumission de la rémunération de la gérance à la CST ;

3°) de mettre à la charge de la Polynésie française une somme de 250 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

En ce qui concerne la procédure de contrôle :

- la directrice des impôts et des contributions publiques de la Polynésie française s'est chargée de répondre à sa réclamation contentieuse alors que cette décision relevait du président de la Polynésie française, voire du ministre des finances, en application des articles LP. 611-2 et 611-7 du code des impôts de la Polynésie française. C'est également l'inspecteur ayant émis les rectifications contestées qui a décidé de rejeter ladite contestation, ce qui est entaché d'illégalité au regard des dispositions de l'article LP. 611-2 du code des impôts et des articles 64 et 67 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 ;

- les " droits de la défense par défaut de motivation " ont été méconnus, que les réponses de la DICP sur les difficultés d'interprétation entre les articles LP. 193-1 et LP. 193-5-3 du code des impôts sont insuffisamment motivées pour garantir les droits de la défense ;

En ce qui concerne les contestations au fond :

- il est demandé au tribunal de prendre en compte le fait que la DICP ne pouvait revendiquer une suspension de la prescription, en en tirant toutes conséquences quant à la seconde proposition de rectification, qui apparaît ainsi prescrite a minima pour l'exercice 2017 ;

- les rémunérations de gérance n'ont pas à être assujetties à la CST sur les traitements et salaires dès lors que, seuls, les gérants des sociétés ayant le statut social de salarié sont concernés par le champ d'application de la CST, que la DICP ne dispose d'aucune base juridique pour opérer le redressement contesté de la CST, qu'aucun texte ne prévoit explicitement que les rémunérations des dirigeants non-salariés de sociétés sont soumises à la CST, que le principe de légalité de l'impôt doit conduire à rejeter la position et l'interprétation de l'administration sur ce point, que les formulaires existants ne concernent que les salariés disposant d'un contrat de travail avec une mensualisation alors que les indemnités de gérance sont forfaitaires et annuelles et non mensualisées, qu'en établissant un rôle d'IRCM dans le cadre de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés, la DICP a bien considéré que la

rémunération de gérance de la société n'était pas un salaire à soumettre dès lors à la CST, et que la DICP n'a pas tenu compte des avis de la commission des impôts, notamment relatifs à la question des revenus de dirigeant ;

- le document de la DICP est non conforme à la réglementation RGPD pour la collecte des informations dès lors que ne figure aucune information sur les formulaires, ou charte du contribuable ou encore en termes de rectifications des données. Ces irrégularités entachent la collecte des données employées par la DICP afin de parvenir aux redressements litigieux.

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 que les moyens exposés dans la requête ne sont pas fondés.

Par une ordonnance du 12 septembre 2023, la clôture de l'instruction a été fixée au 29 septembre 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. Graboy-Grobescio, premier conseiller,
- les conclusions de Mme Theulier de Saint-Germain, rapporteure publique,
- et les observations de M. C pour la Polynésie française.

Considérant ce qui suit :

1. M. B A exerce les fonctions de gérant auprès de plusieurs sociétés qui ont-elles-mêmes fait l'objet de propositions de rectification. La direction des impôts et contributions publiques (DICP) a adressé à celui-ci, en sa qualité de gérant, des propositions de rectification n° 4003/VP/DICP du 1er juillet 2019 et n° 224/MEF/DICP du 12 mai 2021 au titre de rappels d'impositions pour assujettissement de ses rémunérations à la contribution de solidarité territoriale de revenus multiples (CST-M) pour les exercices 2016 et 2017 et 2017, 2018 et 2019. Par des courriers des 5 septembre 2019 et 6 octobre 2021, la DICP a confirmé les rectifications proposées. Par la présente requête, M. B A doit être regardé comme demandant la décharge de l'ensemble des rappels d'impositions ainsi mis à sa charge.

Sur la procédure de contrôle :

2. Si M. B A soutient que la directrice des impôts et des contributions publiques de la Polynésie française s'est chargée de répondre à sa réclamation contentieuse alors que cette décision relèverait de la compétence du président de la Polynésie française, voire de celle du ministre des finances, cette circonstance, à supposer même qu'elle soit avérée, est sans incidence sur la régularité et le bien-fondé des impositions contestées. Il en est également ainsi alors que le requérant se prévaut du fait que la réponse litigieuse de l'administration fiscale mentionne que l'affaire a été suivie par l'inspecteur qui a émis les rectifications contestées, ce qui, selon lui, révélerait que ce dernier aurait été coauteur du rejet

de la réclamation de la société requérante. Par suite, ce moyen, en ses deux branches, doit être écarté comme inopérant.

3. Les propositions de rectification mentionnées au point 1 précisent pour l'impôt concerné la nature de l'opération vérifiée, les dispositions applicables et les conséquences qu'entraînent la méconnaissance de ces dispositions. Par suite, le moyen tiré du défaut de motivation doit être écarté comme manquant en fait.

4. En se bornant par ailleurs à soutenir que les " droits de la défense par défaut de motivation " ont été méconnus ou encore que les réponses de la DICP sur les difficultés d'interprétation entre les articles LP. 193-1 et LP. 193-5-3 du code des impôts sont insuffisamment motivées pour garantir les droits de la défense, M. B A ne démontre, au regard notamment de ce qui a été dit au point précédent s'agissant du contenu des propositions de rectification contestées, aucun manquement ni irrégularité entachant la procédure d'imposition en litige.

5. Si le requérant fait valoir que les documents émis par la DICP sont non conformes " à la réglementation RGPD pour la collecte des informations dès lors que ne figure aucune information sur les formulaires, ou charte du contribuable " ou encore relative aux rectifications des données, cette circonstance est en tout état de cause sans incidence sur la régularité et le bien-fondé des impositions en litige.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne la prescription :

6. 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 de ce 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 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 situation fiscale 2017 de M. B A, 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.

7. Il résulte, de l'instruction que la seconde proposition de rectification susvisée, en date du 12 mai 2021, tel qu'invoquée expressément par le requérant, 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 19 mai 2021, soit avant le 29 mai 2021, terme de la prescription pour l'exercice 2017 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. A n'est pas fondé à se prévaloir de la prescription de l'exercice 2017 ainsi que pour les exercices postérieurs, qui a été interrompue par la notification, le 19 mai 2021, de la proposition de rectification susmentionnée du 12 mai 2021.

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

8. 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 ".

9. 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 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.

10. Il résulte de l'instruction que les rémunérations dont a bénéficié M. B A lui ont été versées par des sociétés pour lesquelles il n'est ni établi ni d'ailleurs allégué qu'elles seraient assujetties à l'impôt sur les transactions. Dans ces conditions, alors même que le dirigeant de ces sociétés n'aurait pas le statut de salarié, que les avis de la commission des impôts se seraient prononcés sur la question des revenus du dirigeant sans que cela ne révèle pour autant une illégalité et qu'un rôle aurait été émis par la DICP, à la suite d'une déclaration de l'intéressé, au titre de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM), c'est par une exacte application des dispositions en vigueur et sans méconnaissance du principe de légalité de l'impôt, alors au demeurant que le formulaire existant pouvait être utilisé pour réaliser la déclaration mensuelle ou trimestrielle de contribution de solidarité territoriale, que l'administration fiscale a estimé que les rémunérations en cause devaient être comprises dans l'assiette de la contribution de solidarité territoriale.

11. Il résulte de ce qui précède que M. B A n'est pas fondé à demander la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge au titre de la CST pour les exercices litigieux.

Sur les frais liés au litige :

12. 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.

D E C I D E :

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

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

Délibéré après l'audience du 28 novembre 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 12 décembre 2023.

Le rapporteur,

A. Graboy-Grobescio

Le président,

P. Devillers La 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,