

Décision du Tribunal administratif n° 2300147 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, la société " Tahiti Traiteur Service " représentée 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 avis de mise en recouvrement n° 2020-09-0127 ;

2°) de lui accorder la décharge des sommes réclamées par les avis de mise en recouvrement n° 2020-09-0127 au titre de l'absence de fondement pour la soumission de la rémunération de la gérance de la société à la CST et constater la prescription ;

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 DICP ne lui a jamais fait parvenir la notification de proposition de rectification en litige de sorte que le rappel d'imposition ne peut être effectué sans l'avoir préalablement mise en situation de se défendre dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire, qu'il appartient à l'administration de faire la preuve du fait que la proposition de rectification a été régulièrement adressée, celle-ci devant apporter la preuve de l'envoi du pli recommandé avec avis de réception à l'adresse indiquée par le contribuable ainsi que sa réception par le destinataire, qu'il ne saurait lui être reproché de ne pas avoir relevé le courrier de sa boîte postale dès lors que cette boîte, relevée plusieurs fois par semaine, est commune avec plusieurs autres importantes sociétés détenues par ses associés et qu'ainsi, la procédure suivie pour l'établissement de l'imposition est caduque ;

- 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, et que 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 :

- l'avis de mise en recouvrement n° 2020-09-0127 concernant la période 2017 pour un montant total, pénalités comprises, de 2 890 134 F CFP est infondé au regard des règles de prescription applicables et

doit faire l'objet d'un dégrèvement ;

- 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.

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 et que les règles de prescription ont été respectées.

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. B pour la Polynésie française.

Considérant ce qui suit :

1. La société " Tahiti Traiteur Service ", créée le 26 juin 2017, exerce une activité de traiteur. A l'issue d'une procédure de contrôle fiscal dont elle a fait l'objet, une proposition de rectification n° 2009/VP/DICP du 9 mars 2020 lui a été notifiée au titre de rappels d'impositions pour 2017 (assujettissement à la CST des rémunérations versées au gérant de la société, Mme C A). La société requérante a formé une réclamation contentieuse le 30 décembre 2022 tendant à ce qu'elle soit déchargée des sommes qui correspondent aux impositions mises à sa charge. Par une lettre du 13 février 2023, la DICP a rejeté sa demande et a confirmé les rappels et rectifications mis en recouvrement. Par la présente requête, la société " Tahiti Traiteur Service " doit être regardée comme demandant la décharge des rappels d'impositions mis à sa charge.

Sur la procédure de contrôle :

2. Aux termes de l'article LP. 421-1 du code des impôts de la Polynésie française : " ()2 - L'administration 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 trente jours à compter de la réception de la notification. () / Si le contribuable donne son accord ou s'abstient de répondre dans le délai prescrit () l'administration procède à l'établissement d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement sur la base acceptée formellement ou tacitement par l'intéressé. () / 3 - A défaut d'accord dans le délai prescrit, le contribuable peut saisir la commission des impôts dans un délai de trente jours après confirmation des rectifications, dans les conditions prévues aux articles LP. 432-1 et LP 432-2 du présent code. () ".

3. Il résulte de l'instruction que la proposition de rectification, qui a été adressée à la société " Tahiti Traiteur Service " par lettre recommandée avec avis de réception n'a pas été retirée, malgré deux présentations réalisées les 7 avril et 4 mai 2020, ledit courrier ayant été retourné le 20 mai 2020 à la DICP assorti de la mention " Retour Non réclamé ". Dans ces conditions, cette proposition doit ainsi être regardée comme ayant été régulièrement notifiée le 7 avril 2020, date de sa première présentation à l'entreprise concernée. Par suite, la société " Tahiti Traiteur Service " n'est pas fondée à soutenir que la procédure suivie est caduque et qu'elle méconnaît l'article LP. 421-1 du code des impôts précité de la Polynésie française ni, par suite, qu'elle a vicié de ce fait l'établissement de l'imposition contestée.

4. Si la société " Tahiti Traiteur Service " 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 la société requérante 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 elle, 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.

5. La proposition de rectification susvisée du 9 mars 2020 précise 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.

6. 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, la société requérante ne démontre, au regard notamment de ce qui a été dit au point précédent s'agissant du contenu de la proposition de rectification, aucun manquement ni irrégularité entachant la procédure d'imposition en litige.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne la prescription :

7. 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, 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 susvisée, en date du 9 mars 2020, qui a, en application de l'article LP. 451-3 cité au point précédent, un effet interruptif sur la prescription, est parvenue à la société requérante le 7 avril 2020, 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, la société " Tahiti Traiteur Service " n'est pas fondée à se prévaloir de la prescription de l'exercice 2017, qui a été interrompue par la notification, le 7 avril 2020, de la proposition de rectification susmentionnée du 9 mars 2020.

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

9. 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 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 la société " Tahiti Traiteur Service " est assujettie à l'impôt sur les sociétés, dès lors, la société requérante, qui n'était pas soumise à l'impôt sur les transactions au titre de l'exercice en litige, ne répondait pas aux conditions du 3 de l'article LP 193-5 permettant de soustraire de l'assiette de la contribution les rémunérations versées à son dirigeant. Dans ces conditions, alors même que le dirigeant de la société 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 établie 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 a estimé que la rémunération en cause devait être comprise dans l'assiette de cette contribution.

12. Il résulte de ce qui précède que la société " Tahiti Traiteur Service " n'est pas fondée à demander la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge au titre de la CST pour l'exercice 2017.

Sur les frais liés au litige :

13. 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 la société " Tahiti Traiteur Service " est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la société " Tahiti Traiteur Service " et à la Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 28 novembre 2023, à laquelle siégeaient :

M. Devillers, président,

M. Graboy-Grobesco, premier conseiller,

M. Boumendjel, premier conseiller,

Rendu public par mise à disposition au greffe le 12 décembre 2023.

Le rapporteur,

A. Graboy-Grobesco

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,