

## Décision de la Cour administrative d'appel n° 24PA00169 du 17 septembre 2025

Cour d'appel de Paris

2ème chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société à responsabilité limitée (SARL) Technimarine Construction a demandé au tribunal administratif de la Polynésie française de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les transactions et de contribution de solidarité territoriale des non-salariés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2017 et 2018 et des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, de contribution de solidarité territoriale sur les capitaux mobiliers et de contribution de solidarité territoriale sur les traitements et salaires mises à sa charge au titre de l'exercice clos en 2019.

Par un jugement n° 2300168 du 24 octobre 2023, le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête, enregistrée le 9 janvier 2024, la société Technimarine Construction, représentée par Me Vergier, demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 2300168 du 24 octobre 2023 du tribunal administratif de la Polynésie française ;

2°) de prononcer la décharge des impositions litigieuses, en droits et pénalités ;

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

Elle soutient que :

- le jugement est insuffisamment motivé ;
- les premiers juges ont omis de répondre aux moyens soulevés devant eux, faute d'avoir exposé leurs propres analyses ;
- la décision de rejet de sa réclamation est illégale et méconnaît les articles LP. 611-2 et suivants du code des impôts, et 64 et 67 de la loi organique du 27 février 2004, dès lors que la directrice des impôts n'était pas compétente pour statuer sur une réclamation contentieuse ;
- le délai de quinze jours prévu pour l'envoi de l'avis de vérification par l'article LP. 412-1 du code des impôts n'a pas été respecté ;
- la proposition de rectification méconnaît les dispositions de l'article LP. 412-2 du code des impôts ;
- elle constituait une entreprise nouvelle au sens des articles LP. 181-2 et LP. 115-3-1 du code des impôts et devait à ce titre être exonérée d'impôt sur les transactions et d'impôt sur les sociétés ;
- le montant de l'avoir accordé à la société Technimarine ne pouvait être réintégré au résultat de l'exercice clos en 2019 comme une renonciation à recettes dès lors qu'il correspond à un excès de facturation qu'elle a accepté de prendre partiellement à sa charge ;
- l'augmentation de la rémunération des dirigeants au cours de l'exercice clos en 2019 était conforme à

l'article LP. 113-10-2 du code des impôts et, par suite, déductible ;

- les rémunérations de gérance ne devaient pas être assujetties à la contribution de solidarité territoriale dès lors que le gérant n'était pas salarié et n'entrait ainsi pas dans le champ de l'article LP. 193-5 du code des impôts.

Par un mémoire en défense, enregistré le 17 juillet 2024, la Polynésie française, représentée par Me Marchand, conclut au rejet de la requête et demande à ce que soit mise à la charge de la société requérante 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 requérante ne sont pas fondés.

Par une ordonnance du 18 septembre 2024, la clôture de l'instruction a été fixée au 4 octobre 2024.

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. Segretain,

- et les conclusions de M. Perroy, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SARL Technimarine Construction, créée en octobre 2016, sous la forme d'une société en nom collectif, exerce une activité de prestation de services en matière de construction et de réparation navale, notamment dans le secteur de la pêche hauturière. A la suite de la vérification de sa comptabilité, conclue par une proposition de rectification du 7 décembre 2020, elle a été assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les transactions et de contribution de solidarité territoriale sur les professions et activités non salariées au titre des exercices clos en 2017 et 2018 et d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos en 2019, et des cotisations d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, de contribution de solidarité territoriale sur les capitaux mobiliers et de contribution de solidarité territoriale sur les traitements et salaires ont été mises à sa charge au titre de l'année 2019. La société Technimarine Construction relève appel du jugement du 24 octobre 2023 par lequel le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté sa demande tendant à la décharge des impositions litigieuses, en droits et pénalités.

Sur la régularité du jugement :

2. En premier lieu, il ressort du jugement attaqué qu'il comporte les considérations de droit et de fait qui en constituent le fondement. Par suite, il est suffisamment motivé.

3. En second lieu, si la société requérante soutient que le jugement est entaché d'une omission à statuer, elle ne vise aucun moyen soulevé en première instance auquel les premiers juges n'auraient pas apporté une réponse dans le jugement attaqué. Par suite, le moyen doit être écarté.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

4. En premier lieu, aux termes de l'article 96 de la loi organique du 27 février 2004 : " I. () / A compter de l'entrée en vigueur de l'acte les nommant dans leurs fonctions, les responsables des services de la Polynésie française peuvent signer, au nom du président de la Polynésie française ou d'un autre membre du gouvernement et par délégation, l'ensemble des actes relatifs aux affaires des services placés sous leur autorité, à l'exception des actes prévus à l'article 140 dénommés "lois du pays". Ces délégations s'exercent sous l'autorité du président ou du membre du gouvernement dont relèvent les responsables des services. Le changement de président ou de membre du gouvernement ne met pas fin à ces délégations. / Lorsqu'ils ont reçu délégation en application du deuxième alinéa du présent I, les responsables des services de la Polynésie française peuvent déléguer leur signature aux agents placés sous leur autorité. " Et aux termes de l'article 10 de la même loi : " Les actes de l'assemblée de la Polynésie française, dénommés " lois du pays ", sur lesquels le Conseil d'Etat exerce un contrôle juridictionnel spécifique, sont ceux qui, relevant du domaine de la loi, soit ressortissent à la compétence de la Polynésie française en application de l'article 13, soit sont pris au titre de la participation de la Polynésie française à l'exercice des compétences de l'Etat dans les conditions prévues aux articles 31 à 36. "

5. D'une part, les vices qui entacheraient la décision par laquelle la réclamation d'un contribuable est rejetée sont sans influence sur le bien-fondé de l'imposition contestée ou sur la régularité de la procédure que l'administration a suivie en vue de la mettre en recouvrement. Par suite, le moyen tiré de ce que la réclamation adressée par la société aurait été rejetée par une personne incompétente présente un caractère inopérant. D'autre part, et en tout état de cause, les décisions par lesquelles il est statué sur les réclamations préalables adressées par les contribuables au service des impôts de la Polynésie française ne constituent pas des " lois du pays " telles que définies à l'article 140 de la loi organique du 27 février 2004. Par suite, comme l'y autorisent les dispositions précitées de l'article 96 de la même loi organique, le président de la Polynésie française peut déléguer le pouvoir de signer de telles décisions au responsable du service concerné, qui peut lui-même déléguer sa signature aux agents placés sous son autorité en vertu du même article, sans y être spécifiquement autorisé par l'autorité délégataire. Il résulte par ailleurs de l'instruction que la décision par laquelle la réclamation de la société a été rejetée a été signée par Mme B A, directrice des impôts et des contributions publiques, à qui, par un arrêté n° 6127 MEF du 8 juin 2021, le ministre en charge des finances a notamment donné délégation pour prendre des décisions, en juridiction contentieuse, de rejet en ce qui concerne les droits et les pénalités, en matière d'impôts, droits, taxes et redevances perçus par voie de rôle et sur liquidation. Par suite, et en tout état de cause, le moyen tiré de ce que l'auteur de la décision de rejet de la réclamation était incompétent pour la signer ne peut qu'être écarté.

6. En deuxième lieu, aux termes de l'article LP. 412-1 du code des impôts : " I- Les agents de la direction des impôts et des contributions publiques vérifient sur place la comptabilité des contribuables et les autres documents dont la tenue est obligatoire en vertu du présent code. Cette vérification fait l'objet, au moins quinze jours à l'avance, de l'envoi d'un avis de vérification mentionnant la période sur laquelle porte la vérification. "

7. Il est constant que le pli contenant l'avis de vérification a été envoyé par la Poste le 20 août 2020 et que la première intervention du vérificateur sur place a eu lieu le 7 septembre suivant. Par suite, la vérification de comptabilité de la société Technimarine Construction a eu lieu plus de quinze jours après l'envoi de l'avis de vérification et le moyen tiré de la méconnaissance du I de l'article LP. 412-1 du code des impôts doit être écarté.

8. Enfin, aux termes de l'article LP. 412-2 du code des impôts : " Lorsque les rectifications sont envisagées à l'issue d'une vérification, l'administration doit indiquer aux contribuables les conséquences de leur acceptation éventuelle sur l'ensemble des droits et taxes dont ils sont ou pourraient devenir débiteurs. "

9. Il ressort des dispositions précitées qu'elles prescrivent seulement à l'administration d'indiquer aux contribuables les conséquences, sur les droits et taxes susceptibles de leur être réclamés, d'une acceptation de la proposition de rectification. Elles n'ont, dès lors, pas pour objet de créer une obligation, pour l'administration, d'avertir le contribuable sur les conséquences que l'acceptation de la proposition de rectification peut avoir sur la fin de la procédure contradictoire et la dévolution de la charge de la preuve en cas de contentieux. Il est par ailleurs constant que les conséquences financières ont été indiquées dans la proposition de rectification en cause. Par suite, le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions précitées de l'article LP. 412-2 du code des impôts doit être écarté.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

10. En premier lieu, aux termes de l'article LP. 181-1 du code des impôts : " Les recettes réalisées en Polynésie française par les personnes physiques ou morales qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre ou accomplissent des opérations relevant d'une activité autre qu'agricole ou salariée sont soumises à l'impôt sur les transactions. Sont passibles de cet impôt les sociétés civiles, sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article LP. 112-1 du présent code. " Aux termes de l'article LP. 181-2 du même code : " Les entreprises nouvelles sont exonérées d'impôt sur les transactions pour leurs trois premiers exercices. () Les entreprises nouvelles s'entendent de celles qui créent une activité réellement nouvelle. En sont exclues les entreprises constituées pour la reprise d'activités préexistantes ou celles qui sont créées dans le cadre d'opérations de concentration, de restructuration ou d'extension d'activités préexistantes, telles les entreprises qui reprennent les activités d'autres entreprises ayant cédé leur exploitation ou donné leur fonds en location-gérance ou les entreprises constituées à l'occasion d'une opération de fusion, scission ou apport partiel d'actif. () " L'article 194-2 du même code dispose : " Sont soumises à cette contribution les personnes physiques ou morales assujetties à l'impôt sur les transactions (). "

11. Pour remettre en cause l'exonération d'impôt sur les transactions prévue pour les entreprises nouvelles, revendiquée au titre de 2017 et 2018 par Technimarine Construction, l'administration fiscale, considérant qu'elle poursuivait l'activité de l'entreprise Technimarine, a relevé que la requérante avait les mêmes associés que la société détenant la société Technimarine, à la suite du rachat de laquelle elle avait été créée dans le cadre d'une restructuration de groupe, qu'elles avaient le même objet social, qu'elle réalisait la totalité de son chiffre d'affaires auprès de sociétés du groupe, dont entre 92 % et 99,5

% auprès de la société Technimarine, que la société Technimarine Construction ne disposait pas de moyens matériels en l'absence d'immobilisations corporelles au 1er janvier 2017 et que le contrat de prestations la liant à la société Technimarine prévoyait la mise à disposition des moyens matériels nécessaires pour la réalisation de ses missions, et enfin qu'au début de l'exercice clos en 2017, son effectif était composé de dix salariés de Technimarine en vertu d'une convention de transfert du 1er janvier 2017. D'une part, la société requérante ne fait pas sérieusement valoir qu'elle n'aurait pas le même objet que la société Technimarine, dès lors que cette dernière n'aurait pas disposé du savoir-faire nécessaire à la construction de bateaux, alors qu'il est constant que la société Technimarine a construit au moins un navire en 2015, et que la requérante ne justifie pas que seul un salarié ayant un contrat à durée déterminée, par ailleurs armateur du bateau, aurait temporairement réalisé cette activité de construction de Technimarine qu'elle a exercée à son tour. D'autre part, si elle fait valoir qu'elle disposait d'un nombreux et important matériel, elle ne conteste pas avoir détenu, à compter de novembre 2017 seulement et jusqu'en décembre 2019, une unique immobilisation inscrite au compte " matériel industriel ", cette circonstance n'ayant pas fait obstacle à ce qu'elle réalise un chiffre d'affaires de plus de 78 500 000 F CFP en 2017, le plus élevé des trois exercices en cause, et elle ne conteste pas plus avoir eu recours aux moyens matériels de la société Technimarine dans le cadre de leur contrat de prestations. Enfin, la circonstance alléguée qu'elle aurait seulement embauché deux soudeurs anciennement salariés de la société Technimarine n'est, en tout état de cause, pas de nature à contredire l'existence d'une continuité de moyens matériels entre la société Technimarine et elle-même. Dans ces conditions, la société Technimarine Construction, qui poursuivait ainsi l'activité existante de la société Technimarine dans le cadre de l'opération de restructuration du groupe, ne pouvait être regardée comme une entreprise nouvelle au sens des dispositions précitées de l'article LP. 181-2 du code des impôts. Par suite, l'administration était fondée à remettre en cause l'exonération d'impôt sur les transactions revendiquée par la requérante au titre des exercices clos en 2017 et 2018 et de mettre à sa charge, en conséquence, la contribution de solidarité territoriale sur les professions et activités non salariées au titre des deux mêmes années.

12. En troisième lieu, aux termes de l'article 113-3 du code des impôts : " 1- Le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation. () "

13. Il résulte de l'instruction que la société Technimarine Construction a enregistré au débit du compte " prestations de services " au titre de l'exercice clos en 2019 le montant de 13 500 000 F CFP hors taxe figurant sur une facture d'avoir émise par elle le 31 décembre 2019 au profit de la société Technimarine, afin d'annuler 3 285 heures qu'elle avait facturées à cette dernière au prix unitaire de 3 500 F CFP. Pour remettre en cause cet avoir, l'administration fiscale a, d'une part, constaté que l'article 5 de la convention de prestation de services liant la société Technimarine à Technimarine Construction prévoyait que la facturation serait établie au vu du relevé d'heures produit dans une fourchette de plus ou moins 10 % du bon de commande du client et qu'en cas de dépassement significatif du nombre

d'heures effectuées par le prestataire pour réaliser sa mission, un ajustement des heures par rapport au budget initial serait effectué sous la forme d'un avoir ou d'une facturation complémentaire et, d'autre part, relevé que la société Technimarine avait commandé 19 700 heures en 2017, 19 200 heures en 2018 et 17 500 heures en 2019, et que la société Technimarine Construction en avait facturé 20 327 en 2017, 19 755 en 2018 et 17 919 en 2019, soit des écarts de seulement 3,18 %, 2,89 % et 2,40 % ne justifiant pas l'émission d'un avoir au regard des termes de la convention. La société requérante, qui se borne à se référer au montant global d'heures initialement prévues dans la convention, ne conteste pas sérieusement le montant d'heures effectivement commandées par Technimarine. En outre, si elle conteste le montant des heures facturées retenu par l'administration au titre de l'année 2017, il résulte de l'instruction que, pour tenir compte d'une augmentation des prix, la société a facturé deux fois le même nombre d'heures pour la période de février à mai 2017 à des tarifs différents, mais qu'elle a également retenu deux fois le nombre d'heures au prix unitaire final au lieu d'exclure le doublon dans le cadre d'un calcul en nombre d'heures. Par suite, c'est à bon droit que l'administration, en supprimant le doublon, a retenu 20 327 heures facturées en 2017 et la valeur des écarts, largement inférieure à 10 %, est établie au titre des trois années. L'administration est dès lors fondée à considérer que la société Technimarine Construction a commis un acte anormal de gestion en renonçant à des recettes sans contrepartie, la requérante n'invoquant pas utilement la circonstance qu'elle n'aurait pas eu intérêt à renoncer à des recettes dès lors qu'elle revendiquait le régime d'exonération d'impôt sur les transactions pour les entreprises nouvelles, alors que ce régime était susceptible d'être remis en cause comme il l'a été et qu'en tout état de cause une telle renonciation profitait à une entreprise du même groupe en réduisant ses charges. Par suite, le moyen doit être écarté.

14. En quatrième lieu, aux termes de l'article LP.113-10 du code des impôts : " 1- Les rémunérations allouées aux dirigeants de droit ou de fait, actionnaires ou associés, des personnes morales ne sont admises en déduction du bénéfice que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et où elles ne sont pas anormalement élevées eu égard à l'activité déployée et aux responsabilités assumées par les intéressés, ainsi qu'à la nature et au volume des affaires traitées par la société. () 2 - Les augmentations de rémunération accordées aux dirigeants de droit ou de fait, actionnaires ou associés, au titre d'un exercice par rapport à l'exercice précédent ne sont déductibles que dans la mesure où elles sont dûment justifiées, en regard notamment de l'augmentation corrélative du chiffre d'affaires, de la valeur ajoutée et du bénéfice. "

15. Il résulte de l'instruction qu'une rémunération du gérant et actionnaire de la société Technimarine Construction a été comptabilisée pour 24 000 000 F CFP au titre de l'exercice clos en 2019, dont 12 500 000 F CFP sous le libellé " prime d'activité 2019 " le 31 décembre 2019. Il est par ailleurs constant que le gérant avait été rémunéré 9 600 000 F CFP en 2017 et 8 850 000 F CFP en 2018. Il résulte de l'instruction qu'après une légère baisse entre 2017 et 2018, le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée et le résultat comptable avant impôt sont passés, entre 2018 et 2019, de respectivement 75 706 277 F CFP à 52 262 071 F CFP, 72 892 518 F CFP à 50 811 524 F CFP, et 35 929 816 F CFP à 237 328 F CFP. Dans ces conditions, au regard de la baisse très importante de ces trois indicateurs et alors que la requérante

n'invoque aucun élément étayant par ailleurs une amélioration de sa situation entre 2018 et 2019, l'augmentation de la rémunération du gérant n'apparaît pas justifiée. Par suite, l'administration était fondée à rejeter la déduction de cette augmentation sur le fondement du 2 de l'article LP. 113-10 du code des impôts.

16. Enfin, aux termes de l'article LP. 193-1 du code des impôts : " Les traitements, salaires, pensions, rentes viagères et indemnités diverses dus à compter du 1er janvier 1995 sont imposables à la contribution de solidarité territoriale dans les conditions déterminées au présent chapitre. () ". Aux termes de l'article LP. 193-5 du même code : " 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, (). 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 ; (). 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 ; (). "

17. Il résulte des dispositions précitées que sont incluses dans l'assiette de la contribution de solidarité territoriale sur les traitements et salaires les rémunérations versées aux personnes non salariées telles que les mandataires sociaux de sociétés prenant la forme, notamment, de sociétés anonymes ou de sociétés à responsabilité limitée et que les rémunérations versées aux gérants minoritaires de sociétés en nom collectif soumises à l'impôt sur les transactions ou à l'impôt sur les sociétés n'en sont pas exclues. Dans ces conditions, l'administration fiscale était fondée à soumettre les revenus tirés de l'activité de gérant de la société Technimarine Construction entre 2017 et 2019, qui était alors une société en nom collectif, soumise à l'impôt sur les transactions en 2017 et 2018, puis, sur option, à l'impôt sur les sociétés en 2019, dont le gérant détenait moins de la moitié du capital, à la contribution prévue par l'article LP. 193-1 du code des impôts.

18. Il résulte de ce qui précède que la société Technimarine Construction n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté sa demande tendant à la décharge des impositions litigieuses. Par voie de conséquence, les conclusions présentées par la requérante sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent être rejetées. Il y a lieu en revanche, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de la société Technimarine Construction la somme de 1 500 euros à verser à la Polynésie française en application des dispositions du même article du code de justice administrative.

DÉCIDE :

Article 1er : La requête de la société Technimarine Construction est rejetée.

Article 2 : La SARL Technimarine Construction versera à la Polynésie française la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié à la SARL Technimarine Construction et à la Polynésie française.

Copie en sera adressée au haut-commissaire de la République en Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 3 septembre 2025, à laquelle siégeaient :

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

Rendu public par mise à disposition au greffe le 17 septembre 2025.

Le rapporteur,

A. SEGRETAIN La présidente,

S. VIDAL La greffière,

C. ABDI-OUAMRANE

La République mande et ordonne au ministre d'Etat, ministre des outre-mer en ce qui le concerne, ou à tous huissiers 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.0