

Décision de la Cour administrative d'appel n° 24PA00172 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 Tahiti a demandé au tribunal administratif de la Polynésie française de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur les revenus de capitaux, de contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux et de contribution de solidarité territoriale sur les traitements et salaires auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2017, 2018 et 2019 et des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été assignés au titre de la période correspondant aux années 2017 à 2019.

Par un jugement n° 2300100 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 Tahiti, représentée par Me Vergier, demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 2300100 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 ;
- la proposition de rectification est insuffisamment motivée ;
- le droit de reprise de l'administration était prescrit pour l'année 2017 ;
- sa rémunération comme gérante de la société Technimarine ne devait pas être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée ni à l'impôt sur les sociétés, et à la contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux mobiliers ;
- le caractère délibéré du manquement n'est pas établi.

Par un mémoire en défense, enregistré le 28 juin 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 Tahiti, créée en mai 2016, exerce une activité de société holding. A la suite de la vérification de sa comptabilité, conclue par une proposition de rectification du 23 avril 2021, elle a été assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur les revenus de capitaux, de contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux et sur les traitements et salaires au titre des exercices clos en 2017, 2018 et 2019 et des rappels de taxe sur la valeur ajoutée lui ont été assignés au titre de la période correspondant aux années 2017 à 2019. La société Technimarine Tahiti 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.
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 d'une part, que le pli contenant l'avis de vérification, prévoyant une première intervention le 11 janvier 2021, a été envoyé à la société Technimarine Tahiti par la Poste le 7 décembre 2020, qu'il a été présenté le 11 décembre suivant, avant d'être renvoyé à l'expéditeur par la Poste le 28 décembre 2020 avec la mention " non réclamé " et, d'autre part, qu'un second avis de vérification a été notifié à la société Technimarine Tahiti le 13 janvier 2021, reportant la première intervention au 26 janvier suivant, date à laquelle elle a eu finalement lieu. Par suite, la vérification de comptabilité de la société Technimarine Tahiti a eu lieu plus de quinze jours après l'envoi du premier 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, la circonstance que la première intervention ait eu lieu treize jours après la notification du second avis de

vérification étant à cet égard sans incidence.

8. En troisième lieu, 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.

10. Enfin, aux termes de l'article LP. 421-1 du code des impôts : " () 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. () Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable, sa réponse doit également être motivée. () "

11. Il résulte de l'instruction que la proposition de rectification du 23 avril 2021 désigne les impôts concernés, les années d'imposition en cause et les bases d'imposition, et énonce les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour justifier les rectifications envisagées, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée sur les rémunérations de gérance, de façon à permettre au contribuable de formuler ses observations de façon entièrement utile. Par suite, elle est suffisamment motivée.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

12. En premier lieu, d'une part, aux termes de l'article LP. 451-1 du code des impôts : " 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 (). " D'autre part, aux termes de l'article LP. 7 de la loi du pays du 3 août 2020 susvisée : " 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 ". L'article 1 de la loi n° 2020-546 du 11 mai 2020 dispose : " 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 ressort des dispositions précitées combinées que la prescription du droit de reprise de l'administration a été suspendue entre le 12 mars et le 10 août 2020. En conséquence, son droit de reprise relatif aux impositions dues au titre de l'année 2017 expirait le 29 mai 2021.

13. Il résulte de l'instruction que la proposition de rectification du 23 avril 2021 a été notifiée à la société Technimarine Tahiti le 5 mai 2021. Par suite, le droit de reprise des impositions en litige au titre de l'année 2017 et des années suivantes n'était pas prescrit.

14. En deuxième lieu, aux termes de l'article 340-1 du code des impôts : " Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de service effectuées à titre onéreux par un assujetti. " Aux termes de l'article 340-4 du même code : " Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une activité économique, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur résidence, le lieu de leur siège social, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. Les activités économiques soumises à la taxe sur la valeur ajoutée se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. () "

15. Il résulte de l'instruction qu'en vertu d'une convention cadre de management fees du 5 décembre 2016, la SARL Technimarine Tahiti a réalisé au profit de la SAS Technimarine, dont elle est l'actionnaire unique depuis le 16 octobre 2016, des prestations de gestion et d'assistance administrative, dont la rémunération perçue a été fixée, en vertu d'avenants à ce contrat, à 42 000 000 F CFP, 36 650 000 F CFP et 22 380 000 F CFP au titre, respectivement, des exercices clos en 2017, 2018 et 2019. L'administration fiscale, constatant que seule une somme de 18 000 000 F CFP avait été comptabilisée au titre de l'exercice clos en 2017, a réintégré le surplus des montants non comptabilisés et non déclarés au résultat imposable et considéré que l'activité était soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. D'une part, la société requérante ne soutient pas sérieusement qu'elle n'effectuait pas ses prestations de manière indépendante dès lors qu'elle appartenait au même groupe que sa cliente et qu'il n'est pas démontré qu'il s'agit de prestations de service. D'autre part, elle ne fait pas valoir utilement que la réalisation de telles prestations relève d'une gestion normale ni, en tout état de cause, qu'il s'agit de rémunérations de gérance relevant de l'article LP. 113-10 du code des impôts. Par suite, les rappels de taxe sur la valeur ajoutée correspondant aux rémunérations non comptabilisées des prestations de gestion et d'assistance administration sont fondés.

16. Enfin, 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. 2- Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des

suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés. () "

17. Il ressort de la proposition de rectification du 23 avril 2021 que l'administration fiscale a réintégré au résultat imposable de la société Technimarine Tahiti au titre des exercices clos en 2017, 2018 et 2019 les montants hors taxe correspondant aux sommes reçues et non comptabilisées citées au point 15 en rémunération des prestations d'assistance administrative et commerciale. D'une part, la société requérante ne soutient pas sérieusement qu'elle n'était pas de tenue de constater de produit pour ces rémunérations dès lors qu'il s'agissait d'une prestation interne au groupe. D'autre part, si elle fait valoir que les sommes en cause auraient en réalité bien été comptabilisées, à l'exception d'une omission de 12 500 000 F CFP en 2018 due à une erreur de saisie et d'un trop perçu comptabilisé de 1 620 000 F CFP en 2019, il ne résulte pas de l'instruction, et notamment des pièces comptables qu'elle a produites en première instance, que les sommes en cause ont été enregistrées en comptabilité, en sus des rémunérations distinctes de 24 000 000 F CFP reçues chaque année de la société Technimarine pour ses fonctions de présidente et non en exécution d'une convention de prestations de services. Par suite, l'administration était fondée à réintégrer les sommes en cause au résultat imposable de la société Technimarine Tahiti et le moyen doit être écarté.

Sur les pénalités :

18. Aux termes de l'article LP. 511-5 du code des impôts : " 1 - Lorsque la déclaration mentionnée à l'article LP. 511-4 fait apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'un des impôts prévus au code des impôts insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article LP. 511-1 et d'une majoration de 40 % si le manquement délibéré de l'intéressé est établi, ou de 80 % s'il s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ".

19. L'administration fiscale a appliqué une majoration de 40 % pour manquement délibéré aux rectifications relatives à l'absence de soumission à la taxe sur la valeur ajoutée de la somme de 24 000 000 F CFP perçue en 2017, 2018 et 2019 pour exercer les fonctions de présidente de la société Technimarine, et à l'absence de comptabilisation et déclaration à la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt sur les sociétés des sommes citées aux points 15 et 17 perçues en vertu de la convention de management fees de décembre 2016, ainsi que leurs conséquences en matière d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, de contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux mobiliers et de contribution de solidarité territoriale sur les traitements et salaires. Pour établir le caractère délibéré de ces manquements, l'administration a notamment retenu que la société ne pouvait ignorer que les recettes correspondantes devaient être comptabilisées et soumises aux impôts correspondants. Par suite, et pour ce seul motif, elle était fondée à mettre à la charge de la société Technimarine Tahiti la pénalité de 40 % sur le fondement des dispositions précitées de l'article LP. 511-5 du code des impôts.

20. Il résulte de ce qui précède que la société Technimarine Tahiti 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 Tahiti 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 Tahiti est rejetée.

Article 2 : La SARL Technimarine Tahiti 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 Tahiti 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