

Décision de la Cour administrative d'appel n° 24PA01121 du 17 septembre 2025

Cour d'appel de Paris

2ème chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société en nom collectif (SNC) Entretien naval de 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 auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2018 et 2019, des rappels de contribution des patentes et de taxe d'apprentissage mis à sa charge au titre des années 2018 et 2019 et de la contribution de solidarité territoriale sur les traitements et salaires qui lui a été assignée au titre de l'année 2019.

Par un jugement n° 2300124 du 12 décembre 2023, le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête, enregistrée le 7 mars 2024, la société Entretien naval de Tahiti, représentée par Me Vergier, demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 2300124 du 12 décembre 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 ;
- elle n'a jamais été en mesure de formuler ses observations sur les rectifications, exercer un recours hiérarchique ou saisir la commission des impôts faute de s'être vu notifier la proposition de rectification ;
- elle constituait une entreprise nouvelle au sens de l'article LP. 115-3-1 du code des impôts et devait à ce titre être exonérée d'impôt sur les sociétés ;
- le montant de l'avoir accordé à la société Technimarine ne pouvait être réintégré au résultat des exercices clos en 2018 et 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.

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 SNC Entretien naval de Tahiti, créée en mai 2018, 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 23 avril 2021, elle a été assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur les revenus de capitaux, et de contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux au titre des exercices clos en 2018 et 2019, des rappels de contribution des patentes et de taxe d'apprentissage ont été mis à sa charge au titre des années 2018 et 2019 et la contribution de solidarité territoriale sur les traitements et salaires lui a été assignée au titre de l'année 2019. La société Entretien naval de Tahiti relève appel du jugement du 12 décembre 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 second lieu, 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. () "

7. Il résulte de l'instruction que l'administration fiscale a adressé à la société Entretien naval de Tahiti la proposition de rectification du 23 avril 2021 par courrier recommandé avec accusé de réception envoyé le 30 avril suivant, qui a été présenté à l'adresse de la société les 5 et 17 mai 2021, deux avis de mise en instance lui ayant été laissés, et que le courrier a été retourné à l'administration fiscale avec la mention " Non réclamé - retour à l'expéditeur ". Par suite, la proposition de rectification a été régulièrement notifiée à la société Entretien naval de Tahiti, la circonstance alléguée qu'elle retirait régulièrement le courrier de sa boîte postale commune à plusieurs entreprises du même groupe n'étant dès lors pas invoquée utilement.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

8. En premier lieu, aux termes de l'article LP. 115-3 du code des impôts : " 1- Les entreprises nouvelles sont exonérées d'impôt sur les sociétés pour leurs trois premiers exercices. () 3 - 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. () " Aux termes de l'article LP. 211-6 du même code : " Les entreprises nouvelles sont exemptées de la contribution des patentes pour leurs trois premières années d'activités. Les entreprises nouvelles s'entendent de celles qui créent une activité réellement nouvelles. 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 (). "

9. Pour remettre en cause l'exonération d'impôt sur les sociétés et de contribution sur les patentes prévue pour les entreprises nouvelles, revendiquée au titre de 2018 et 2019 par la SNC Entretien naval de Tahiti, 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 l'essentiel auprès de la société Technimarine, que la société Entretien naval de Tahiti ne disposait pas de moyens matériels en l'absence d'immobilisations corporelles au moment de sa création, avant l'acquisition de postes à souder en juillet 2019, 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 qu'elle a bénéficié d'un transfert de deux salariés soudeurs d'une société du même groupe. 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 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 a disposé d'un important matériel à compter de juillet 2019, elle a réalisé l'intégralité de son chiffre d'affaires de 2018 et une large partie de celui de l'année 2019 sans immobilisation et elle ne conteste pas avoir eu recours aux moyens matériels de la société Technimarine dans le cadre de leur contrat de prestations. Enfin, la circonstance invoquée que la société du même groupe qui employait deux salariés soudeurs qu'elle a embauchés ne relève pas comme elle du domaine de la construction de la navale n'est 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 Entretien naval de Tahiti, 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 des articles LP. 115-3 et LP. 211-6 du code des impôts. Par suite, l'administration était fondée à remettre en cause l'exonération d'impôt sur les sociétés et de contribution des patentes revendiquée par la requérante au titre de exercices clos en 2018 et 2019.

10. En deuxième 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. () "

11. Il résulte de l'instruction que la société Entretien naval de Tahiti a enregistré au débit du compte " prestations de services " au titre de l'exercice clos en 2019 le montant de 18 500 000 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 5 285 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 la SNC Entretien naval de Tahiti 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 9 400 heures en 2018 et 18 400 heures en 2019, et que la société Entretien naval de Tahiti en avait facturé 9 789 en 2018 et 19 025 en 2019, soit des écarts de seulement 4,14 % et 3,40 % 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 ni, par suite, la valeur des écarts. L'administration est dès lors fondée à considérer que la société Entretien naval de Tahiti 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 sociétés 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.

12. En dernier 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. "

13. Il résulte de l'instruction qu'une rémunération du gérant et actionnaire de la société Entretien naval de Tahiti a été comptabilisée au 31 décembre 2019 sous le libellé " prime d'activité 2019 " au compte " rémunération du travail de l'exploitant " pour un montant de 24 000 000 F CFP. Il est par ailleurs constant que le gérant n'avait pas été rémunéré en 2018. A la date à laquelle l'essentiel de la rémunération a été comptabilisé sous la forme d'une prime d'activité, il résulte de l'instruction que les associés de la société pouvaient constater, entre 2018 et 2019, la baisse du chiffre d'affaires, de 52 281 125 F CFP à 50 750 208 F CFP, de la valeur ajoutée, de 51 435 898 F CFP à 48 788 418 F CFP, et du résultat comptable avant impôt, de 38 883 440 F CFP à 23 947 715 F CFP. Dans ces conditions, au regard de la baisse 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 de 24 000 000 F CFP n'apparaît pas justifiée, la circonstance que la société ait choisi de fixer une rémunération nulle en 2018 dans le cadre des débuts de l'entreprise ne suffisant pas à justifier l'augmentation en cause dans le contexte d'un ralentissement de son activité. Par suite, l'administration était fondée à rejeter sa déduction sur le fondement du 2 de l'article LP. 113-10 du code des impôts.

14. Il résulte de ce qui précède que la société Entretien naval de 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 Entretien naval de 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 SNC Entretien naval de Tahiti est rejetée.

Article 2 : La SNC Entretien naval de 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 SNC Entretien naval de 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. SEGRETAINE 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