

Décision du Tribunal administratif n° 2300169 du 24 octobre 2023

Tribunal administratif de Polynésie française

1ère Chambre

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 8 mai 2023 et des mémoires enregistrés les 4 août et 11 septembre 2023, la SARL Tahiti Marine Entretien (TME), représentée par Me Vergier, doit être regardée comme demandant au tribunal :

- 1°) de prononcer la décharge des impositions supplémentaires, d'un montant global de de 15 495 148 F CFP en droits et pénalités, mises à sa charge au titre de l'impôt sur les sociétés pour l'exercice 2019, de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers/contribution de solidarité territoriale sur les capitaux mobiliers (IRCM/CSTCM) pour l'exercice 2019 et des patentes/taxe d'apprentissage pour l'exercice 2018.
- 2°) de mettre à la charge de la Polynésie française la somme de 250 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la directrice des impôts et des contributions publiques n'était pas compétente pour statuer sur sa réclamation contentieuse ; seul le président de la Polynésie française et, sur délégation, le ministre des finances, de l'économie, en charge de l'énergie, la protection sociale généralisée, de la coordination de l'action gouvernementale et des télécommunications pouvaient statuer sur sa demande ;
- l'administration a méconnu les dispositions de l'article LP. 421-1-1 dès lors que sa réponse aux observations qu'elle a formulée sur la proposition de rectification ne lui est jamais parvenue ; il appartient administration fiscale d'établir qu'elle a bien satisfait à cette obligation ;
- la seule mention selon laquelle " sans réponse de votre part dans ce délai éventuellement prorogé la proposition sera considérée comme acceptée " ne saurait satisfaire à l'obligation résultant de l'article LP. 412-2 du code des impôts, l'administration se devait de préciser les conséquences d'une acceptation tacite ou expresse, notamment, qu'elle met fin à la procédure de rectification contradictoire et lui transfère la charge de la preuve ;
- la proposition de rectification n'est pas suffisamment motivée ;
- s'agissant des rappels relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée : à partir du compte client Marine Maintenance Industrie, la direction des impôts et contributions publiques procède à une reconstitution au terme de laquelle elle conclut que sur 2019 les opérations avec ce client ont été soldées et qu'une somme de 4 420 000 F CFP est due au titre de la TVA ; la libre disposition de ce compte-courant n'étant pas établie, l'administration ne pouvait pas considérer que le règlement avait été réalisé et exiger la TVA ; le solde de ce compte n'a pas donné lieu à encaissement, le supplément de TVA exigé n'est pas fondé ;
- s'agissant de la remise en cause de l'exonération en faveur des entreprises nouvelles : contrairement à ce que soutient la DICP, ses clients ne sont pas exclusivement des sociétés du groupe informel Ching, même si celles-ci sont des clients privilégiés ; les postes à souder sont les seuls équipements immobilisables nécessaires à son activité, le reste constitue du petit outillage non immobilisé ; la mise à

disposition de moyens par la société Technimarine procède d'une convention de prestations de services ; son objet social se distingue de celui de la société Technimarine dès lors qu'elle a pour objet la construction et la réparation navale, alors que la société Technimarine n'a plus construit de bateaux depuis 2004, le navire construit en 2015 ne marque pas la reprise d'une activité de construction eu égard au contexte dans lequel il a été réalisé ; le 26 du bulletin distingue ainsi une SCI exerçant une activité de promotion immobilière et la création d'une activité d'agent immobilier ;

- s'agissant de la remise en cause de l'avoir en faveur de la société Technimarine : l'avoir TM 12-19 du 31 décembre 2019 n'est pas d'un montant supérieur à celui des factures auquel il s'applique, cet avoir correspond au quota d'heures de travail non accepté par cette dernière au titre des services qui lui sont fournis dans le cadre des activités de TME, la DICP considère que le montant de l'avoir est excessif au regard des services effectivement fournis, s'agissant d'un acte anormal de gestion, il incombe à l'administration d'apporter la preuve que les opérations litigieuses n'ont pas été réalisées dans l'intérêt d'entreprises et que c'est intentionnellement que l'action aurait été menée contre l'intérêt d'entreprises ; en l'espèce les opérations visées ont bien été réalisées dans le cadre de l'objet social de la société, l'avoir n'est qu'un ajustement de prix par rapport à des budgets alors que la société a réalisé des profits et n'a pas de marge négative et a obtenu un retour sur la prestation signée avec Technimarine ; à la date d'émission de l'avoir, elle bénéficiait de l'exonération société nouvelle et n'avait donc aucun intérêt fiscal à minorer son résultat par l'émission d'un avoir qui n'a été justifié que pour tenir compte de la réalité de la situation et afin de respecter le droit des sociétés ;

- s'agissant de l'augmentation de rémunération du dirigeant en 2019 : compte tenu des bons résultats constatés en 2018, les associés ont décidé d'allouer au gérant une rémunération tenant compte des résultats obtenus ; il ne s'agit pas d'une rémunération rétroactive mais de la prise en compte de la situation et d'indicateurs tels que le résultat 2018, le développement rapide de la société, les efforts et les temps consacrés par le gérant à la société en phase de démarrage ; les conditions posées par l'article LP. 113-10 du code des impôts de la Polynésie française sont réunies ;

- s'agissant de l'assujettissement à la contribution de solidarité territoriale des rémunérations de gérance : l'article LP. 193-5 s'applique au traitement indemnités et salaires versés à raison d'une profession ou activité salariée publique ou privée, l'alinéa 2 de cet article ne vise pas les gérants de SARL, les deux alinéas doivent être mis en relation avec le 1 qui ne fait référence qu'aux traitements, indemnités, salaires versés à raison d'une profession ou activité salariée, ne sont donc concernés que les gérants de sociétés ayant le statut social de salarié.

Par des mémoires en défense enregistrés les 13 juillet et 24 août 2023, la Polynésie française conclut au rejet de la requête.

Elle fait valoir qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

Par une ordonnance du 25 août 2023, la clôture de l'instruction a été fixée au 11 septembre 2023 à 11H00, heure locale.

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 ;
- l'instruction n° 2007/1 IT du 12 juin 2007 ;
- 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. Boumendjel, premier conseiller,
- les conclusions de Mme Theulier de Saint-Germain, rapporteure publique,
- les observations de Mme A pour la Polynésie française.

Considérant ce qui suit :

1. La SARL TME, immatriculée en Polynésie française depuis le 7 juin 2018, exerce une activité de réparation, construction et maintenance navale. L'administration fiscale a procédé à la vérification de sa comptabilité du 14 janvier au 17 juin 2021. Aux termes de ce contrôle, l'entreprise a été destinataire de la proposition de rectification n° 238/MEF/DICP du 13 juillet 2021. Sa réclamation contentieuse du 30 décembre 2022 a été rejetée par courrier du 28 février 2023. Par la présente requête, la société TME demande au tribunal de la décharger de la somme de 15 495 148 F CFP.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. La société TME soutient, en premier lieu, que la décision du 28 février 2023 par laquelle la directrice des impôts et des contributions publiques de la Polynésie française a rejeté sa réclamation a été incompétemment édictée. Toutefois cette circonstance, à supposer même qu'elle soit avérée, est sans influence sur la régularité et le bien-fondé des impositions contestées. Par suite, ce moyen doit être écarté comme inopérant.

3. En deuxième lieu, aux termes de l'article LP. 421-1-1 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. Sur demande motivée de l'intéressé, le vérificateur peut lui accorder un délai supplémentaire dans la limite de trente jours. () / Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable, sa réponse doit également être motivée. "

4 . Il résulte de l'instruction que l'administration a, par courrier du 24 mars 2022, répondu aux observations de la société formulées dans les suites de la réception de la proposition de rectification du 13 juillet 2021. Après deux avis de mise en instance, celui-ci a été retourné à la direction des impôts et contributions publiques avec la mention " non réclamée - retour à l'envoyeur ". Dans ces conditions, alors que l'administration établit avoir répondu aux observations formulées par le requérant et lui avoir adressé sa réponse, la société TME n'est pas fondée à soutenir que la direction des impôts et contributions publiques a méconnu le 2 de l'article LP. 421-1 du code des impôts de la Polynésie française.

5. En troisième lieu, aux termes de l'article LP. 412-2 du code des impôts de la Polynésie française : "
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. ".

6. La société requérante soutient que l'administration fiscale de la Polynésie française n'a pas satisfait à son obligation en mentionnant dans la proposition de rectification du 13 juillet 2021 " dès réception de ce courrier, vous disposez d'un délai de 30 jours pour m'adresser vos observations ou votre acceptation. En cas d'application de la procédure de rectification contradictoire, vous pouvez, sur demande motivée, solliciter la prorogation de ce délai de 30 jours. Sans réponse de votre part dans ce délai, éventuellement prorogé, la proposition de rectification sera considérée comme acceptée ". Elle estime que celle-ci aurait dû préciser les conséquences de l'acceptation éventuelle de la proposition de rectification sur l'ensemble des droits et taxes. Il résulte cependant de l'instruction que la société n'a pas accepté ladite proposition mais a contesté, par courrier du 30 décembre 2022, les rectifications envisagées. Ainsi cette circonstance, à supposer même qu'elle soit avérée, est sans influence sur la régularité et le bien-fondé des impositions contestées. Par suite, ce moyen doit être écarté comme inopérant.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée :

7. En quatrième lieu, l'inscription d'une somme correspondant au règlement d'une facture au crédit d'un compte courant dont le titulaire est réputé avoir la disposition doit être regardée comme un encaissement.

8. Il résulte de l'instruction que l'administration fiscale a estimé que la société TME devait être regardée comme ayant encaissé le prix des prestations de services qu'elle avait facturées à la société Marine Maintenance Industrie. En effet, la vérification de la comptabilité de cette seconde société a permis d'établir que celle-ci avait enregistré dans sa comptabilité un compte courant d'associé au nom de la société Tahiti Marine Entretien (TME) et que ce compte avait été crédité d'une somme de 38 420 000 F CFP le 31 décembre 2018. Si la société requérante soutient que le solde du compte Marine Maintenance Industrie constaté en comptabilité n'a pas donné lieu à encaissement, elle n'établit pas, par les pièces qu'elle produit, ne pas avoir eu la disposition de la somme portée à ce compte. Par suite, l'administration fiscale a fait une exacte application de la règle rappelée au point précédent en considérant que le mouvement créditeur du compte courant d'associé de la société TME dans la comptabilité de la société Marine Maintenance Industrie impliquait un encaissement du même montant pour la société TME et rendait, par voie de conséquence, exigible la taxe sur la valeur ajoutée sur ce même encaissement.

En ce qui concerne le statut d'entreprise nouvelle :

9. Aux termes de l'article LP. 115-3-1 du code des impôts de la Polynésie française : " Les entreprises nouvelles sont exonérées d'impôt sur les sociétés pour leurs trois premiers exercices. Lorsque la durée cumulée des trois premiers exercices excède 36 mois, l'exonération du troisième exercice est calculée au prorata de cette dernière limite. Tout mois commencé est comptabilisé. / () 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. ". Selon l'article LP. 211-6 de ce même code : " Les entreprises nouvelles sont exemptées de la contribution des patentes pour leurs trois premières années d'activité "

10. Il résulte de l'instruction, notamment des constats réalisés par l'administration fiscale, que les sociétés Tahiti Marine Entretien et Technimarine ont signé un contrat aux termes duquel la seconde entreprise met à disposition de la première les moyens nécessaires à la réalisation de son activité à compter du 1er janvier 2018, date du début de son activité. L'administration fiscale a également constaté que ce contrat ne prévoit aucune facturation ou contrepartie à la mise à disposition de ces équipements. Cette facilité lui a permis de commencer son activité dès le mois de janvier 2018 et de facturer mensuellement des prestations de travaux de construction à son client, la société Technimarine. Il ressort également de ce même contrat de prestation, dont les termes ne sont pas contestés par la société requérante, que la société TME s'est ainsi vu confier par la société Technimarine, notamment, ses opérations de soudure, de mécanique générale, de maintenance et de réparation navale. Il est également relevé par l'administration fiscale que le chiffre d'affaires de près de 60 000 000 de F CFP, qu'elle a réalisé en 2019 avec la société Technimarine, représente 97,24 % de son chiffre d'affaires 2019. Dans ces conditions, alors que ces transferts d'activité et de moyens matériels entre la société Technimarine et la société TME sont de nature à établir que la société TME n'est pas une entreprise nouvelle mais résulte d'une restructuration des activités de la société Technimarine, l'administration fiscale n'a pas fait une inexacte application des dispositions citées au point précédent en remettant en cause l'exonération accordée aux entreprises nouvelles.

En ce qui concerne la remise en cause de l'avoir accordé à la société Technimarine :

11. Il résulte de l'instruction, que la société Technimarine a commandé à la société TME 12 200 heures de travail pour l'année 2018 et 32 300 en 2019 (15 400 puis 16 900). Selon l'article 5 du contrat conclu entre ces deux sociétés, un ajustement par voie d'avoir doit être réalisé en cas de dépassement du nombre d'heures effectuées de plus de 10 % des heures commandées. Il est constant que 12 703,34 heures ont été facturées en 2018 et 33 260.31 heures en 2019 (15 866,9 puis 17 393,41). Il s'ensuit que l'avoir en litige a été émis alors même que la condition contractuelle, tenant au dépassement de 10 % des heures commandées, n'était pas satisfaite. Par suite, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que cet acte n'est pas un acte anormal de gestion alors même qu'il a eu pour effet de la priver d'une recette de 13 500 000 F CFP et qu'il n'a pas été réalisé dans son intérêt.

En ce qui concerne la rémunération de la gérance :

12. Aux termes de l'article LP. 113-10 du code des impôts de la Polynésie française : " 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./ La rémunération visée à l'alinéa précédent comprend le traitement ou salaire proprement dit, les avantages en nature, les remboursements forfaitaires de frais ainsi que toutes les indemnités ou allocations diverses pouvant être allouées directement ou indirectement au titulaire en contrepartie d'une activité effective. / Le traitement ou salaire compris dans la rémunération visée à l'alinéa précédent n'est en toute hypothèse déductible que dans la limite d'un montant annuel net de vingt-quatre millions de francs CFP./ 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 que le chiffre d'affaires de la SARL TME était de 93 908 251 F CFP en 2018 et de 47 152 047 F CFP en 2019, la valeur ajoutée a été pour les mêmes années de 92 368 838 F CFP et de 45 818 604 F CFP, le résultat comptable a été pour les mêmes années de 68 166 970 F CFP et de 1 617 018 F CFP. De plus, la rémunération du gérant a été fixée à 23 512 660 F CFP au titre de l'exercice 2019 alors qu'il n'avait pas été rémunéré en 2018. Dans ces conditions, cette augmentation ayant été accordée alors que le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée et le résultat avaient respectivement baissé de 46 756 204 F CFP, de 46 550 234 F CFP et de 66 549 952 F CFP et que l'entreprise ne produit aucun élément de nature à justifier cette augmentation, l'administration fiscale n'a pas fait une inexacte application des dispositions de l'article LP 113-10 du code des impôts de la Polynésie française en estimant, pour l'exercice considéré, qu'une telle augmentation était injustifiée et en remettant en cause sa déductibilité.

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

14. 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 ".

15. 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 du 3 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.

16. Il résulte de l'instruction que la SARL TME n'est pas assujettie à l'impôt sur les transactions mais relevait de l'impôt sur les sociétés. Dans ces conditions, alors même que le dirigeant de la société TME n'a pas le statut de salarié, c'est par une exacte application des dispositions citées aux deux points précédents que l'administration a estimé que les rémunérations en cause devaient être comprises dans l'assiette de la contribution de solidarité territoriale.

17. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions à fin de décharge de la société TME doivent être rejetées.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

18. 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, au titre des frais exposés par la société TME et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1er : La requête de la société Tahiti Marine Entretien est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la société Tahiti Marine Entretien et à la Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 10 octobre 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 24 octobre 2023.

Le rapporteur,

M. Boumendjel

Le président,

P. Devillers Le greffier,

M. B

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,