

Décision du Tribunal administratif n° 2300168 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 3 août et 11 septembre 2023, la SARL Technimarine Construction (TMC), 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 21 281 244 F CFP en droits et pénalités, mises à sa charge au titre de l'impôt sur les transactions pour les exercices 2017 et 2018, de la contribution de solidarité territoriale des non-salariés (CST-NS) pour les exercices 2017 et 2018 et de l'impôt sur les sociétés pour l'exercice 2019 ;

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 ;

- le délai de 15 jours prévu à l'article LP. 412-1 du code des impôts a été méconnu, l'avis de vérification, daté du 17 août 2020 posté le 20 août a été reçu le 27 août 2020 et la vérification a commencé le 9 septembre 2020 ; la première présentation a été réalisée le 25 août 2020, 9 jours seulement se sont écoulés entre la réception de l'avis et le début de la vérification ;

- 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 ;

- les activités de la SAS Technimarine ne comprenaient pas la construction navale professionnelle, aussi la société TMC doit être regardée non comme l'entité ayant opéré la reprise d'une entreprise préexistante mais bien une entreprise nouvelle ; la SARL TMC n'a repris aucune activité existante et n'a opéré aucune acquisition de fonds de commerce ou d'unité de production, tant la personne morale que l'activité sont totalement nouvelles ; les numéros 16 et 17 du bulletin des impôts n° 2007/1 IT du 12 juin 2007 précisent que les entreprises nouvelles éligibles à l'exonération fiscale sont celles qui débutent leur activité sans bénéficier d'un transfert de moyens d'une autre société et que ne sont pas considérées comme des entreprises nouvelles, les entreprises préexistantes qui créent un nouvel établissement ou dont l'objet est étendu à de nouvelles opérations lorsqu'il existe une communauté d'intérêts entre l'entreprise créée et l'entreprise préexistante, l'activité de l'entreprise créée doit se situer dans le prolongement de celle d'entreprises préexistantes ; la condition tenant à ce que l'activité de l'entreprise créée se situe dans le prolongement de celle d'une entreprise préexistante fait ici défaut ; lors de l'acquisition de la SAS Technimarine, les actifs de la société au moment de l'acquisition se concentraient

autour du carénage, de la maintenance et de la réparation navale ; elle ne relève pas plus de la restructuration d'activité, dès lors que le 21 de l'instruction précise que la restructuration d'activité préexistante suppose la réunion de trois critères : l'identité d'activité, l'existence de liens particuliers entre l'entreprise créée et l'entreprise préexistante et le transfert de moyens de l'entreprise préexistante à l'entreprise nouvelle ; en l'absence d'identité d'activité, la création de la société ne saurait procéder d'une restructuration d'activité ; il ressort des pièces produites par l'administration fiscale que la SAS Technimarine avait cessé totalement l'activité de construction navale depuis 12 ans avant la reprise de la SAS technimarine par la famille B et plus de 14 ans avant la création de TMC ; le navire construit en 2015 a été réalisé par son armateur et capitaine qui avait été embauché en tant que contremaître ; la circonstance que d'anciens salariés de la SAS Technimarine aient été embauchés par la requérante, n'emporte aucun transfert de compétences en matière de construction navale ;

- l'avoir émis en faveur de la société Technimarine ne peut être regardé comme un acte anormal de gestion, en acceptant d'assumer une partie de ce dérapage budgétaire, TMC a accepté de partager le manque à gagner de Technimarine en supportant une partie des conséquences financières ; les deux parties ne retirent aucun avantage fiscal de l'opération ; l'acte ne peut être regardé comme un acte anormal de gestion, ;

- sur la remise en cause de l'augmentation de la rémunération du dirigeant : il est d'une bonne gestion pour une société de prendre en considération les risques afin de déterminer la rémunération ou l'absence de rémunération de son gérant, en particulier lorsqu'il s'agit des premiers exercices ; les rémunérations votées pour les exercices 2017 et 2018 ne correspondaient pas à la réalité de la plus-value apportée à l'entreprise par son dirigeant ; la rémunération moyenne du dirigeant sur les trois exercices peut être évaluée à 14 150 000 F CFP en prenant en compte la somme de 24 000 000 F CFP allouée au gérant au titre de l'exercice 2019 ; l'article 113-10 du code des impôts trouve à s'appliquer,

- sur l'assujettissement à la contribution de solidarité : l'article LP. 193-5 du code des impôts de la Polynésie française s'applique aux traitements, 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 société, quand bien même les gérants seraient cités, l'alinéa 2 doit 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 10 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.

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 TMC exerce une activité de construction de navires. Elle a fait l'objet d'un contrôle fiscal du 7 septembre au 25 novembre 2020. Au terme de ce contrôle, elle a été destinataire de la proposition de rectification n° 214/DICP du 7 décembre 2020. Sa réclamation contentieuse du 30 décembre 2022 a été rejetée par décision du 28 février 2023. La société TMC demande au tribunal, par la présente requête, de la décharger de la somme de 21 281 244 F CFP.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. La société Technimarine soutient, en premier lieu, que la décision du 1er 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. 412-1 du code des impôts de la Polynésie française : " 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. ".

4. Il résulte de l'instruction que l'avis de vérification, qui mentionnait que l'agent de contrôle se présenterait le 7 septembre 2020 à neuf heures, a été adressé à la société requérante le 20 août 2020. Ainsi, le délai de 15 jours entre l'envoi de l'avis de vérification et le début de celle-ci a bien été respecté. Par suite, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que l'article LP. 412-1 du code des impôts de la Polynésie française cité au point précédent a été méconnu.

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. Si 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 12 mai 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 ", il résulte toutefois 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 les rectifications en matière d'impôt sur les sociétés :

7. En quatrième lieu, 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 entreprise 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 "

8. Il résulte de l'instruction que la société Technimarine s'est donnée pour activité la construction et la réparation navale et a construit des bateaux de pêche entre 1996 et 2015. De plus, il n'est pas contesté que la SARL TMC utilise les moyens matériels de la société Technimarine pour réaliser son activité. En outre, l'agent de contrôle a relevé que des salariés ayant des compétences en soudure, mécanique et carénage avaient été transférés à la société TMC. Ainsi, ce transfert de moyens humains et la mise à disposition des moyens matériels nécessaires à l'exercice d'une activité, qui entre dans l'objet social de la société Technimarine, caractérisent une opération de restructuration d'une activité préexistante. Par suite la société TMC n'est pas fondée à soutenir qu'en remettant en cause l'exonération " entreprise nouvelle ", l'administration a méconnu les dispositions citées au point précédent et entaché sa décision d'une erreur d'appréciation.

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

9. En cinquième lieu, il résulte de l'instruction, notamment du procès-verbal de la réunion du 17 décembre 2019, que 27 136,05 heures ont été facturées par la société Technimarine construction à la SAS Technimarine en 2017, 19 755,51 heures en 2018 et 16 429,21 heures en 2019 alors que 19 700 heures en 2017, 19 200 en 2018 et 17 500 en 2019 ont été commandées. L'administration fiscale soutient sans être contredite que l'article 5 de cette convention prévoyait un ajustement par voie d'avoir en cas de dépassement du nombre d'heures effectuées, de plus de 10 % des heures commandées. Ainsi, les dispositions contractuelles entre ces deux sociétés ne sauraient être mobilisées pour justifier l'émission d'un avoir dès lors que la condition tenant à l'importance du dépassement n'était pas satisfaite. Par suite, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que l'émission d'un avoir au bénéfice de la SAS Technimarine, qui a eu pour effet de la priver d'une recette de 11 500 000 F CFP, a été réalisée dans son intérêt et n'est pas un acte anormal de gestion.

En ce qui concerne la rémunération de la gérance :

10. En sixième lieu, 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. () "

11. Il ressort des pièces du dossier que le chiffre d'affaires de la société TMC était de 78 655 890 F CFP en 2017, de 75 706 277 F CFP en 2018 et de 52 262 071 F CFP en 2019, la valeur ajoutée a été pour les mêmes années de 77 919 325 F CFP, 72 892 518 F CFP et 50 811 524 F CFP, le résultat comptable a, quant à lui, été pour les mêmes années de 33 685 667 F CFP, 35 929 816 F CFP et de 237 328 F CFP. La rémunération du dirigeant, qui était de 8 850 000 F CFP en 2018, a été augmentée de 15 195 000 F CFP en 2019. Dans ces conditions, cette augmentation ayant été accordée alors que le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée et le résultat avaient significativement baissé et qu'aucun élément justificatif n'a été produit par l'entreprise, 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 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 :

12. En septième et dernier lieu, 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 ".

13. 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.

14. Il résulte de l'instruction que la société TMC 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 des exercices en litige, ne satisfaisait pas aux conditions du 3 de l'article LP 193-5 permettant de soustraire de l'assiette de la contribution les rémunérations versées à ses dirigeants. Dans ces conditions, alors même que le dirigeant de la société n'aurait pas le statut de salarié, c'est par une exacte application de ces dispositions que l'administration a estimé que les rémunérations en cause devaient être comprises dans l'assiette de la contribution de solidarité territoriale.

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

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

16. 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 TMC et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

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

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la société Technimarine Construction 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. C

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,