

## Décision du Tribunal administratif n° 2300167 du 28 novembre 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 et 23 août 2023, la SARL Métallurgie de Tahiti (MDT), représentée par Me Vergier, doit être regardée comme demandant au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des impositions supplémentaires, d'un montant global de 26 055 366 F CFP en droits et pénalités, mises à sa charge au titre de l'impôt sur les sociétés pour l'exercice 2018 et 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 de la contribution des patentes pour les exercices 2018 et 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 ;

- l'administration en ne répondant pas aux observations qu'elle avait formulées sur la proposition de rectification a méconnu les dispositions de l'article LP. 421-1-1 du code des impôts de la Polynésie française ;

- 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 et en particulier qu'elle mettait fin à la procédure de rectification contradictoire et lui transférait la charge de la preuve ;

- la proposition de rectification n'est pas suffisamment motivée ;

- contrairement à ce qu'indique l'administration fiscale, la TVA brute encaissée au titre des exercices 2018 et 2019 correspond bien à ce qu'elle a déclaré soit 1 461 169 F CFP pour l'année 2018 et 3 651 341 F CFP pour l'année 2019 ;

- s'agissant de la remise en cause de l'exonération en faveur des entreprises nouvelles : contrairement à ce que soutient la DICP, si des transferts de personnel ont effectivement été réalisés ceux-ci sont liés à la circonstance que des recrutements ont été lancés alors que la société était en phase de création et qu'il n'était juridiquement pas possible pour elle de recruter ; aucune de ces mutations n'a été opérée par application de l'article LP. 1212-5 du code du travail ; venant de sociétés exerçant dans la pêche et non dans le secteur d'activité de la requérante, ces transferts ne peuvent être utilisés par l'administration comme démontrant l'existence d'un transfert d'activités préexistantes ; ses salariés ont

été recrutés quelques jours et au plus moins de deux mois avant leur mutation par une société proche afin de fixer leur embauche et d'éviter qu'ils ne choisissent un autre employeur ; en contrepartie de l'utilisation des locaux de la société Technimarine, MDT verse un loyer ; ses clients ne sont pas exclusivement des sociétés du groupe informel Ching, même si celles-ci sont des clientes privilégiées ; la circonstance que dès son premier exercice la société a réalisé un résultat de 27 000 000 F CFP n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération fiscale ; la SAS Technimarine avait cessé l'activité de construction de bateaux de pêche depuis de nombreuses années ;

- s'agissant de la remise en cause de l'avoir en faveur de la société Technimarine : la référence portée sur l'avoir MDT 12-19 du 31 décembre 2019 a été utilisée par souci de simplification afin de ne pas avoir à lister l'ensemble des factures qui étaient concernées par cet avoir (en théorie 20 factures émises par le client) ; cet avoir correspond au quota d'heures de travail non accepté par cette dernière au titre des services qui lui ont été fournis par MDT ; la DICP considère que le montant de l'avoir est excessif au regard des services effectivement fournis alors que, s'agissant d'un acte anormal de gestion, il incombait à l'administration d'apporter la preuve que les opérations litigieuses n'ont pas été réalisées dans l'intérêt de l'entreprise et que c'est intentionnellement que l'action aurait été menée contre l'intérêt de l'entreprise ; 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 dans un contexte où la société a réalisé des profits et n'a pas de marge négative ; la société a bien eu 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 la rémunération du dirigeant 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 cela résulte de la prise en compte de la situation financière et de certains indicateurs : le résultat 2018, le développement rapide de la société, les efforts et les temps consacrés 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 ; l'article LP. 113-10 du code des impôts liste, notamment, trois indicateurs, mais n'exclut pas la prise en compte d'autres indicateurs ; l'article LP. 113-10 pris en son quatrième alinéa dispose que c'est une fraction de la rémunération qui pourrait être considérée comme non déductible ; remettant en cause la totalité de la rémunération, la Polynésie fait une application excessive de cet article qui va à l'encontre de l'équité ; l'analyse de la Polynésie aboutit à exclure toute rémunération lorsque le gérant n'a pas été rémunéré l'exercice précédent ;

- s'agissant de l'assujettissement à la contribution de solidarité territoriale des rémunérations de gérance : l'article LP. 193-5 du code des impôts s'applique aux traitements, indemnités et salaires versés à raison d'une profession ou d'une activité salariée dès lors que l'alinéa 2 de cet article ne vise pas les gérants de SARL ; ces deux alinéas doivent être mis en relation avec le 1 qui ne fait référence qu'aux traitements, indemnités et salaires versés à raison d'une profession ou activité salariée, ne sont

dont 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 postes et des télécommunications de la Polynésie française ;
- 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,
- les conclusions de Mme Theulier de Saint-Germain, rapporteure publique,
- les observations de M. A pour la Polynésie française.

Considérant ce qui suit :

1. La comptabilité de la SARL MDT, a fait l'objet d'un contrôle par l'administration fiscale du 7 septembre 2020 au 25 novembre 2020. Au terme de ce contrôle, l'entreprise a été destinataire de la proposition de rectification n° 214/DICP du 7 décembre 2020. Sa réclamation contentieuse du 30 décembre 2022 ayant été rejetée par courrier du 28 février 2023, la société MDT demande au tribunal, par la présente requête, de la décharger de la somme de 26 055 366 F CFP.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. La société MDT 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 est sans incidence 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 7 mars 2022, répondu aux observations de la société formulées dans les suites de la réception de la proposition de rectification du 7 décembre 2020. Ce courrier a été retourné aux services de l'administration fiscale le 14 avril 2022 après avoir été présenté le 25 mars 2022 à l'adresse de la société. Dans ces conditions, alors que l'administration justifie avoir répondu aux observations formulées par le requérant et lui avoir adressé

sa réponse, la société MDT n'est pas fondée à soutenir que la direction des impôts et des contributions publiques a méconnu le 2 de l'article LP. 421-1 du code des impôts de la Polynésie française, cité au point précédent.

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 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 une 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.

7. La proposition de rectification du 7 décembre 2020 précise pour chaque impôt et taxe la nature de l'opération vérifiée, les dispositions applicables à chaque opération et les conséquences qu'entraîne la méconnaissance de cette ou ces dispositions. Par suite, le moyen tiré du défaut de motivation doit être écarté comme manquant en fait.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne les rectifications en matière de taxe sur la valeur ajoutée :

8. La société requérante conteste les rappels de taxe sur la valeur ajoutée opérés par l'administration fiscale. Celle-ci a, à partir des comptes clients de l'entreprise, procédé à une reconstitution au terme de laquelle elle estime que l'entreprise a collecté 1 921 346 F CFP au lieu de 1 461 169 F CFP pour l'année 2018 et 4 083 287 F CFP au lieu de 3 651 341 F CFP pour l'année 2019.

9. 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 ". Selon l'article LP. 343-3 du code des impôts : " En ce qui concerne les prestations de services, la taxe sur la valeur ajoutée est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération. En cas d'escompte d'un effet de commerce, la taxe est exigible à la date du paiement de l'effet par le client ".

10. Il résulte de l'instruction que, pour procéder à cette rectification, l'administration fiscale a retenu que les opérations de paiement enregistrées au crédit du compte client SAS Technimarine, dont les opérations sont soumises à la TVA, sont inscrites en contrepartie au journal de banque. Aussi, en application de l'article LP. 343-3 du code des impôts cité au point précédent, la taxe sur la valeur ajoutée était exigible dès l'encaissement de ces produits. Dans ces conditions, alors que la société requérante n'établit pas, par les pièces comptables qu'elle produit, notamment le compte 411 000, que

les encaissements constatés par l'administration au compte banque de l'entreprise par la société Technimarine n'ont pas eu lieu, la société requérante n'est pas fondée à demander à être déchargée du rappel de TVA.

En ce qui concerne le statut d'entreprise nouvelle :

11. D'une part, 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 ".

12. Il résulte de l'instruction, que la société MDT exerce son activité au sein de la société Technimarine, qui met à sa disposition les moyens nécessaires à son activité et qui fait également partie du même groupe familial informel. L'administration fiscale a également relevé que sur les sept premières embauches réalisées par l'entreprise, six personnes étaient auparavant salariées par d'autres sociétés de ce groupe familial informel. En outre, la société requérante exerce son activité quasiment exclusivement pour le compte de la société Technimarine. Celle-ci a représenté 99,31 % de son chiffre d'affaires en 2018 et 98,09 % en 2019. En relevant ces différents éléments, l'administration fiscale démontre que la société MDT bénéficie de moyens matériels de la société Technimarine pour réaliser l'activité qu'elle lui confie. Ce faisant son activité ne peut être considérée comme " nouvelle " au sens et pour l'application de l'article LP. 115-3-1 du code des impôts cité au point précédent. Si la société requérante soutient que ces transferts de moyens matériels font l'objet de conventions entre la société Tehnimarine et la société MDT, cette circonstance, à supposer même qu'elle soit avérée, ce qui est au demeurant contesté par l'administration fiscale, n'est pas de nature à établir que la société MDT exerce une activité réellement nouvelle par rapport à celle de la société Technimarine. Dans ces conditions, la société MDT n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que l'administration fiscale a estimé qu'elle n'était pas une entreprise nouvelle.

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

13. Il résulte de l'instruction que la société Technimarine a commandé à la société MDT 12 200 heures de travail pour l'année 2018 et 32 300 en 2019 (15 400 puis 16 900). Le contrat prévoit l'établissement d'un avoir si les heures facturées dépassent de plus de 10 % les 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 %, n'était pas satisfaite. Aussi, les dispositions contractuelles entre ces deux

sociétés ne sauraient être opposées à l'administration fiscale pour justifier l'émission d'un avoir alors que la condition tenant à l'importance du dépassement n'était pas remplie. Par suite, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que cet acte n'est pas un acte anormal de gestion, alors qu'il a eu pour effet de la priver d'une recette et qu'il n'a pas été réalisé dans son intérêt.

En ce qui concerne la rémunération de la gérance :

14. 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 () ".

15. Il est constant que le chiffre d'affaires de la SARL MDT était de 44 767 482 F CFP en 2018 et de 49 056 773 F CFP en 2019, la valeur ajoutée a été pour les mêmes années de 44 267 699 F CFP et de 47 122 569 F CFP, le résultat comptable a été pour les mêmes années de 27 508 356 F CFP et de 269 208 F CFP. Il est également constant que le gérant de l'entreprise n'a pas été rémunéré en 2018 et que cette rémunération a été fixée à 22 750 000 F CFP au cours de l'exercice 2019. Il résulte des dispositions précitées que l'augmentation de la rémunération d'un dirigeant n'est admise en déduction de l'impôt sur les sociétés que si celle-ci est dûment justifiée, notamment, par une augmentation corrélative du chiffre d'affaires, de la valeur ajoutée et du bénéfice de la société. Dans ces conditions, cette augmentation ayant été allouée à la gérante de la société alors que l'entreprise enregistrait une baisse très significative de son résultat et que la société requérante ne produit aucun élément justifiant cette augmentation, la société MDT n'est pas fondée à soutenir que l'administration fiscale a fait une inexacte application des dispositions du 2 de l'article LP. 131-10 du code des impôts citées au point précédent.

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

16. 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 bénéfiques, 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 ".

17. 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.

18. Il résulte de l'instruction que la SARL MDT 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 de l'exercice en litige, ne répondait 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 des dispositions citées au point 16 que l'administration a estimé que les rémunérations en cause devaient être comprises dans l'assiette de la contribution de solidarité territoriale.

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

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

20. 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 MDT et non compris dans les dépens.

**D E C I D E :**

Article 1er : La requête de la SARL Métallurgie de Tahiti est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la SARL Métallurgie de Tahiti et à la Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 14 novembre 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 28 novembre 2023.

Le rapporteur,

M. Boumendjel

Le président,

P. DevillersLa greffière,

D. Germain

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,