

## Décision du Tribunal administratif n° 2300124 du 12 décembre 2023

Tribunal administratif de Polynésie française

1ère Chambre

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires enregistrés les 14 avril, 30 juillet, 25 et 28 août et 11 septembre 2023, la société " Entretien naval de Tahiti ", représentée par Me Vergier, demande au tribunal :

1°) d'annuler l'ensemble des impositions supplémentaires qui résultent de la remise en cause de la déductibilité de la rémunération du gérant lors de la vérification des exercices 2018 et 2019 ;

2°) d'annuler l'ensemble des impositions supplémentaires qui résultent de la remise en cause de la déductibilité des avoirs émis, lors de la vérification des exercices 2018 et 2019 ;

3°) d'annuler l'ensemble des impositions supplémentaires qui résultent de la remise en cause du bénéfice des dispositions fiscales liées aux sociétés nouvelles lors de la vérification des exercices 2018 et 2019 ;

4°) de lui accorder la décharge des sommes qui lui sont réclamées au titre des rôles individuels n° 2233, 2234, 2237, 2240, 2244 et 2245 correspondant à la remise en cause de la déductibilité de la rémunération du gérant ;

5°) de lui accorder la décharge des sommes qui lui sont réclamées au titre des rôles individuels n° 2233, 2234, 2237, 2240, 2244 et 2245 correspondant à la remise en cause des avoirs émis ;

6°) de lui accorder la décharge des sommes qui lui sont réclamées au titre des rôles individuels n° 2233, 2234, 2237, 2240, 2244 et 2245 correspondant à la remise en cause du bénéfice des dispositions fiscales liées aux sociétés nouvelles ;

7°) de mettre à la charge de la Polynésie française une somme de 250 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

En ce qui concerne la procédure de contrôle :

- en ne lui notifiant pas sa proposition de rectification, l'administration ne lui a pas mentionné la faculté de se faire assister pour discuter la proposition de rectification ou pour y répondre de sorte que cette proposition de rectification est déjà frappée de nullité au regard de l'article LP. 420-1 du code des impôts, que l'absence de notification de la proposition de rectification l'a privée de ses droits à connaître les conséquences d'une acceptation de la rectification, à exercer un recours hiérarchique, à saisir la commission des impôts, à formuler des observations et au respect d'une procédure contradictoire, que la procédure suivie pour l'établissement de l'imposition est donc caduque, que l'administration fiscale n'a pas apporté la preuve de la signature de l'avis de réception par le destinataire ayant qualité à recevoir la notification de la proposition de rectification, que sa boîte postale a été relevée plusieurs fois par semaine, qu'il appartient à l'administration de faire la preuve du fait que la proposition de rectification a été régulièrement adressée et elle doit apporter la preuve de l'envoi du pli recommandé avec avis de réception à l'adresse indiquée par le contribuable ainsi que sa réception par le destinataire ;

- la directrice des impôts et des contributions publiques de la Polynésie française s'est chargée de répondre à sa réclamation contentieuse alors que cette décision relevait du président de la Polynésie française, voire du ministre des finances, en application des articles LP. 611-2 et 611-7 du code des impôts de la Polynésie française. C'est également l'inspecteur ayant émis les rectifications contestées qui a décidé de rejeter ladite contestation, ce qui est entaché d'illégalité.

En ce qui concerne les contestations au fond :

- la DICP n'est pas fondée à remettre en cause l'exonération dont elle a bénéficié en tant qu'entreprise nouvelle. Il est considéré à tort que sa création en 2018 s'inscrirait dans le cadre d'une opération de restructuration d'activités préexistantes de la famille A dont les membres sont par ailleurs associés dans plusieurs autres sociétés. Le contrat conclu le 1er juin avec la société " Technimarine " est un contrat de sous-traitance qui ne révèle pas une opération de restructuration et d'externalisation d'activités préexistantes. En réalité, la société " Technimarine " n'exerçait pas toutes ses activités et notamment n'exerçait plus, avant le 1er juin 2018, l'activité de construction navale aluminium depuis de nombreuses années, de sorte qu'il ne pouvait y avoir de " transfert " de cette activité. Elle exerce bien des activités " nouvelles " de construction de navires dans le sens où ces activités n'étaient pas exercées auparavant. Elle n'entre pas dans le champ des restrictions énoncées à l'article LP. 115-3 du code des impôts de la Polynésie française. Elle n'a pas bénéficié de " faveurs " ou de " transferts " de la part de la société " Technimarine ". Son activité est bien de nature " nouvelle " nonobstant le fait que deux salariés de la société " Pêche maintenance services " ait été embauchés dès lors que cette dernière société est filiale d'un armement de pêche hauturière (" Vini Vini "), qui n'est en rien une entreprise de construction navale. A l'exception d'une réalisation, la société " Technimarine " n'avait plus construit de bateau neuf en 2018 depuis 14 ans. Elle dispose de nombreux matériels propres et loue ses locaux avec un bail écrit. Elle ne saurait se voir priver du bénéfice des dispositions offertes aux entreprises nouvelles du seul fait qu'elle utilise par ailleurs le même type de matériels qu'une autre entreprise faisant partie du " même groupe familial ".

- pour réaliser les travaux commandés, elle a dû effectuer beaucoup plus d'heures de travail que ce qui était prévu au contrat de sous-traitance du 1er juin 2018 signé avec la société " Technimarine ", " en raison de problèmes de productivité des salariés ". Dans la mesure où les prestations avaient déjà donné lieu à facturation intégrale, elle ne pouvait que constituer un avoir en faveur de la société " Technimarine " plutôt que d'accorder une remise. Si l'administration lui reproche, pour ce motif, un acte anormal de gestion, elle n'avait aucun intérêt fiscal à se priver de recettes puisque celles-ci intervenaient sur les deux exercices en période d'exonération " société nouvelle " et n'avait aucun besoin de réduire ses résultats en émettant des avoirs. Le dépassement, et donc la justification des avoirs émis, doit se mesurer, non par rapport à l'écart entre les travaux commandés et réalisés mensuellement, mais par rapport au budget d'heures annuel, fixé en préambule du contrat de prestation. La possibilité d'un avoir en cas de dépassement significatif du nombre d'heures était contractuellement prévue. Peu importe que les deux sociétés en question fassent partie d'un même groupe familial.

- les associés n'ont voté aucune rémunération en 2018 au bénéfice du gérant alors qu'une rémunération de 24 000 000 F CFP a été votée en 2019. C'est de manière infondée que la DICP y voit une augmentation substantielle anormale de rémunération. Il ne s'agit pas de rémunération " rétroactive ", mais d'une rémunération fixée par les associés pour l'exercice 2019, tout aussi justifiée que méritée pour le gérant. La DICP et la Polynésie française considèrent en réalité que M. B A ne mérite aucune rémunération puisque c'est la totalité de celle-ci, pour l'exercice 2019, qui est remise en cause alors que l'article 113-10-4 du code des impôts de la Polynésie française dispose que c'est une fraction de la rémunération qui pourra être considérée comme non déductible. La rémunération votée pour l'exercice 2019 n'est pas une augmentation de la rémunération votée pour l'exercice 2018, puisqu'il n'y en a pas eu, mais bien la première rémunération du gérant, de sorte qu'il convient de faire application seulement des dispositions prévues à l'article 113-10-1 du code susvisé à savoir une rémunération qui correspond à un travail effectif non anormalement élevée eu égard à l'activité déployée et aux responsabilités assumées ainsi qu'à la nature et au volume des affaires traitées par la société.

Par des mémoires en défense enregistrés les 8 juillet et 24 août 2023, la Polynésie française conclut au rejet de la requête.

Elle fait valoir que les moyens exposés dans la requête ne sont pas fondés.

Par une ordonnance du 12 septembre 2023, la clôture de l'instruction a été fixée au 29 septembre 2023.

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. Graboy-Grobescio, premier conseiller,
- les conclusions de Mme Theulier de Saint-Germain, rapporteure publique,
- et les observations de M. C pour la Polynésie française.

Considérant ce qui suit :

1. L'entreprise " Entretien naval de Tahiti ", créée le 7 juin 2018, exerce une activité de réparation et de maintenance navale ainsi qu'une activité de construction de bateau de plaisance. A l'issue d'une procédure de contrôle fiscal dont elle a fait l'objet du 15 janvier au 21 avril 2021, une proposition de rectification n° 990/DICP du 23 avril 2021 lui a été notifiée au titre de rappels d'impôts sur les sociétés, sur les revenus des capitaux mobiliers et de contribution des patentes pour les années 2018 et 2019. La mise en recouvrement des impositions concernées a été faite le 14 juin 2021 et la société requérante a formé une réclamation contentieuse en date du 30 décembre 2022 tendant à ce qu'elle soit déchargée des sommes qui correspondent aux impositions mises à sa charge. Par une lettre du 7 février 2023, la DICP a rejeté sa demande et a confirmé les rappels et rectifications mis en recouvrement. Par la présente requête, la société " Entretien naval de Tahiti " demande la décharge des rappels d'impositions

mis à sa charge.

Sur la procédure de contrôle :

2. Aux termes de l'article LP. 421-1 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. () / Si le contribuable donne son accord ou s'abstient de répondre dans le délai prescrit () l'administration procède à l'établissement d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement sur la base acceptée formellement ou tacitement par l'intéressé. () / 3 - A défaut d'accord dans le délai prescrit, le contribuable peut saisir la commission des impôts dans un délai de trente jours après confirmation des rectifications, dans les conditions prévues aux articles LP. 432-1 et LP 432-2 du présent code () ".

3. Il résulte de l'instruction que la proposition de rectification, qui a été adressée à la société " Entretien naval de Tahiti " par lettre recommandée avec avis de réception n'a pas été retirée, malgré deux présentations réalisées les 5 et 17 mai 2021, ledit courrier ayant été retourné le 25 mai 2021 à la DICP assorti de la mention " Non réclamé - retour à l'expéditeur ". Dans ces conditions, cette proposition doit ainsi être regardée comme ayant été régulièrement notifiée le 5 mai 2021, date de sa première présentation à l'entreprise concernée. Par suite, alors que la proposition de rectification mentionnait le fait qu'en l'absence de réponse, celle-ci serait considérée comme acceptée et que l'assistance d'un conseil était possible, la société " Entretien naval de Tahiti " n'est pas fondée à soutenir que la procédure suivie méconnaît l'article LP. 421-1 du code des impôts précité de la Polynésie française, qu'elle est caduque, et qu'elle a vicié de ce fait l'établissement de l'imposition contestée. En conséquence, en se prévalant d'un défaut de notification, elle ne peut utilement soutenir qu'elle n'a pas été informée de la possibilité d'être assistée pour discuter la proposition de rectification litigieuse, et qu'elle a été privée de ses droits à connaître les conséquences d'une acceptation de la rectification, à exercer un recours hiérarchique, à saisir la commission des impôts, à formuler des observations et au respect d'une procédure contradictoire.

4. Si la société " Entretien naval de Tahiti " soutient que la directrice des impôts et des contributions publiques de la Polynésie française s'est chargée de répondre à sa réclamation contentieuse alors que cette décision relèverait de la compétence du président de la Polynésie française, voire de celle du ministre des finances, cette circonstance, à supposer même qu'elle soit avérée, est sans incidence sur la régularité et le bien-fondé des impositions contestées. Il en est également ainsi alors que la société requérante se prévaut du fait que la réponse litigieuse de l'administration fiscale mentionne que l'affaire a été suivie par l'inspecteur qui a émis les rectifications contestées, ce qui, selon elle, révélerait que ce dernier aurait été coauteur du rejet de la réclamation de la société requérante. Par suite, ce moyen, en ses deux branches, doit être écarté comme inopérant.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne le bénéfice des dispositions fiscales applicables aux entreprises nouvelles :

5. Aux termes de l'article LP. 115-3 du code des impôts de la Polynésie française alors applicable : " 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 ( ) ".

6. D'une part, il résulte des éléments versés au dossier que le " Groupe A " a, en 2016, racheté la société " Technimarine ", créée en 1995 ayant pour principale activité la construction de bateaux et le matériel naval. Cette société a réalisé une douzaine de navires de pêche dont le dernier en 2015. A la suite du rachat de la société " Technimarine " par une société formée des associés Yann, B et Laetitia A, une dizaine de sociétés a été créée entre 2016 et 2018 avec pour activité principale la " construction et la maintenance navale " formées des mêmes associés que ceux susmentionnés. D'autre part, il résulte de l'instruction que la société " Entretien naval de Tahiti " ne dispose d'aucun moyen matériel propre et bénéficie du même type de matériel que d'autres entreprises issues du même groupe familial susvisé, que la société requérante a bénéficié d'un transfert de deux salariés soudeurs de la part de la société " Pêche maintenance service ", qui est une autre société du groupe familial précité, et que, notamment, le contrat de prestations de services conclu entre la société " Technimarine ", qui " souhaite externaliser plusieurs parties des travaux du processus de construction et de maintenance des navires auprès de prestataires de services spécialisés " et la société requérante stipule que cette dernière dispose d'une " compétence avérée dans la soudure, menuiserie et maintenance " et qu'elle est ainsi chargée des " opérations de soudure, de menuiserie, de maintenance et de réparation navale sans que cela limite le champ d'activité du prestataire dans la mesure de son objet social " avec une mise à disposition de la société requérante " des moyens nécessaires à l'accomplissement sur le chantier (matériels, consommables, EPI, etc.) ". Il n'est en outre pas sérieusement contesté que le chiffre d'affaires de la société " Entretien naval de Tahiti " est réalisé en totalité avec celui des sociétés membres du groupe familial susmentionné. Dans ces conditions, la société requérante, qui doit être regardée comme ayant été créée dans le cadre d'opérations de restructuration d'activités préexistantes, ne constituait pas à la date de sa création une entreprise nouvelle au sens de l'article 115-3 du code des impôts de la Polynésie française. Ainsi c'est à bon droit que la Polynésie française l'a assujettie à l'impôt sur les sociétés pour les exercices en litige.

En ce qui concerne la remise en cause de la déductibilité des avoirs émis :

7. L'article 113-3-1 du code précité dispose que " 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 ".

8. Il ressort des opérations de vérification que la société requérante a émis une facture d'avoir du 31 décembre 2019 pour un montant de 18 500 000 F CFP HT au profit de la société " Technimarine " précitée au titre de " prestations de services ". Le contrat de prestations de services déjà évoqué stipule, dans son article 5, que " Le client s'engage à payer au prestataire un prix de 3 500 F hors taxes /

heure unité d'œuvre suivant la facturation établie par le prestataire au vu du relevé d'heures produit et dans une fourchette de plus ou moins 10 % du bon de commande du client. / Le prix fera l'objet d'une facturation mensuelle à terme échu et sera payable par virement bancaire sous un délai de 30 jours, à compter de la réception par le client de la facture. / A la demande d'une des parties, dans le cadre d'un dépassement significatif du nombre d'heures effectuées par le prestataire pour réaliser sa mission, un ajustement des heures par rapport au budget initiale d'heures prévues sera effectué. Cet ajustement prend la forme d'avoir ou de facturation complémentaire ". Il résulte de l'instruction que la valeur des écarts constatés entre les heures facturées et les heures commandées se situe dans une fourchette de plus ou moins 10 % du bon de commande du client. Dès lors que l'avoir en litige ne correspond pas à un " dépassement significatif " du nombre d'heures effectuées, soit au-delà de la fourchette prescrite par les stipulations susmentionnées, et nonobstant les dispositions générales du préambule du contrat de prestation de services susvisé fixant le volume de travail en unité d'oeuvre pour chaque année, de 2018 à 2021, la société " Entretien naval de Tahiti " s'est privée d'une recette, alors que les charges notamment de main d'œuvre, ont été supportées pour la réalisation de sa mission, ce qui est constitutif d'un acte anormal de gestion. Par suite, le montant du chiffre d'affaires qui a fait l'objet d'un avoir doit être réintégré au résultat de l'entreprise en application des dispositions mentionnées à l'article 113-3-1 du code des impôts de la Polynésie française, ce qui est de nature à justifier légalement le rappel d'impôts sur les sociétés contesté sur ce point.

En ce qui concerne la remise en cause de la déductibilité de la rémunération du gérant :

9. Aux termes de l'article LP. 113-10 du code précité : " 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. / La décision de mettre en œuvre les dispositions de l'alinéa précédent est prise par le directeur des impôts et des contributions publiques qui vise à cet effet la notification de la proposition de rectification. () 4 - La fraction de la rémunération considérée comme non déductible présente le caractère d'un bénéfice distribué et est soumise à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers lorsqu'elle n'a pas été réintégrée spontanément au résultat de l'exercice ".

10. Pour contester ce chef de redressement, la société requérante soutient que la rémunération du gérant votée pour l'exercice 2019 n'est pas une augmentation de la rémunération votée pour l'exercice 2018, puisqu'il n'y en a pas eu cette dernière année, mais correspond à la première rémunération du gérant, de sorte qu'il convient de faire application seulement des dispositions prévues à l'article 113-10-1 du code susvisé à savoir une rémunération qui répond à un travail effectif, non anormalement élevée

eu égard à l'activité déployée et aux responsabilités assumées ainsi qu'à la nature et au volume des affaires traitées par la société. Il ressort des opérations de contrôles qu'une dépense de 24 000 000 F CFP a été inscrite sous le libellé " Prime activité 2019 " au bénéfice de M. B A, soit une augmentation de rémunération de 0 à 24 000 000 F CFP entre 2018 et 2019. Or, il résulte de l'instruction que le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée constatés pour l'entreprise requérante sont simultanément en baisse au terme de l'exercice 2019 par rapport à l'exercice 2018. En application des dispositions susmentionnées de l'article LP. 113-10-2 du code des impôts de la Polynésie française, l'augmentation de la rémunération du gérant de l'entreprise " Entretien naval de Tahiti " qui a été accordée dans les conditions précitées et sans élément probant produit par l'entreprise attestant du caractère " dûment justifié " d'une telle augmentation, ne peut dès lors être admise en déduction du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2019.

11. Il résulte de ce qui précède que la société " Entretien naval de Tahiti " n'est pas fondée à demander la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge au titre de l'impôt sur les sociétés pour les exercices 2018 et 2019.

Sur les frais liés au litige :

12. 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.

D E C I D E :

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

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

Délibéré après l'audience du 28 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 12 décembre 2023.

Le rapporteur,

A. Graboy-Grobescio

Le président,

P. Devillers La 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,