

## Décision du Tribunal administratif n° 2300306 du 30 janvier 2024

Tribunal administratif de Polynésie française

1ère Chambre

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire enregistrés les 20 juillet et 11 septembre 2023, la société " Marine Maintenance Industrie " représentée par Me Vergier, demande au tribunal dans le dernier état de ses écritures :

1°) d'annuler l'ensemble des impositions supplémentaires qui résultent des propositions de rectification et de lui accorder la décharge des sommes réclamées par les rôles individuels n° 3883, 3884, 3885, 3886, 3887 et avis de mise en recouvrement n° 2022-11-00967 ;

2°) d'annuler l'ensemble des impositions supplémentaires qui résultent de la remise en cause de la défiscalisation et donc de la déductibilité de la charge locative et de lui accorder la décharge des sommes réclamées par les rôles individuels et avis susvisés, à ce titre ;

3°) d'annuler l'ensemble des impositions supplémentaires qui résultent de la remise en cause de la déductibilité de la charge et du manquement délibéré et de lui accorder la décharge des sommes réclamées par les rôles et avis susvisés, à ce titre ;

4°) d'annuler l'ensemble des impositions supplémentaires qui résultent de la remise en cause de la déductibilité des avoirs émis et l'ajout de TVA lors de la vérification et de lui accorder la décharge des sommes réclamées par les rôles et avis précités, à ce titre ;

5°) d'annuler l'ensemble des impositions supplémentaires qui résultent de la remise en cause de la déductibilité de la rémunération du gérant et de lui accorder la décharge des sommes réclamées par les rôles et avis susvisés, à ce titre ;

6°) de lui accorder la décharge des sommes réclamées par les avis n° 2020-11-02144 et n° 2022-01-00098 au titre de la nullité de procédure et pour absence de fondement pour la soumission de la rémunération de la gérance de la société à la CST ;

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 :

- 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 au regard des dispositions de l'article LP. 611-2 du code des impôts et des articles 64 et 67 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 ;

- le non-respect du délai minimum de 15 jours, prévu à l'article LP. 412-1 du code des impôts, entre l'avis de vérification et le jour de cette vérification, en l'espèce de 14 jours, est constitutif d'un vice de

procédure qui rend tout le contrôle irrégulier ;

- l'article LP. 412-2 du code des impôts est méconnu dès lors que l'administration n'a pas indiqué dans sa proposition de rectification les conséquences de l'acceptation des rectifications envisagées sur l'ensemble des droits et taxes à l'issue d'une vérification ;

- la procédure de contrôle est également viciée du fait du non-respect de l'obligation d'information du contribuable faisant l'objet d'une vérification en ce que plusieurs points de redressement font l'objet d'une motivation insuffisante, notamment s'agissant des interprétations d'opérations comptables au regard des " textes fiscaux " qui devraient fonder les rectifications, ce qui ne permet pas de formuler des observations appropriées ;

- les " droits de la défense par défaut de motivation " ont été méconnus, que les réponses de la DICP sur les difficultés d'interprétation entre les articles LP. 193-1 et LP. 193-5-3 du code des impôts sont insuffisamment motivées pour garantir les droits de la défense ;

En ce qui concerne les contestations au fond :

- la DICP a estimé, à tort, qu'elle n'aurait pas dû bénéficier du dispositif de défiscalisation outre-mer pour l'acquisition d'une presse plieuse qui, selon son analyse, serait prétendument usagée, étant rappelé que ce dispositif fiscal ne s'applique que pour des investissements neufs et le redressement opéré à ce titre n'est pas justifié ;

- la DICP n'est pas fondée à contester la déductibilité de la charge locative de la presse plieuse et que cette presse lui permet de réaliser des travaux qu'elle ne pourrait exécuter sans disposer d'un tel outil, qu'elle a donc intérêt à louer cette presse-plieuse dans le cadre du dispositif de défiscalisation ;

- s'agissant de la non facturation d'études à la société " CUT " et du prétendu acte anormal de gestion, elle a pu faire un geste commercial en faveur de cette société au travers de la prestation incriminée et il ne s'agit nullement d'une faute de gestion puisqu'il est question d'un choix commercial stratégique et utile, assorti d'un avantage significatif que lui offre en retour ce geste commercial, que le fait que les études n'apparaissent pas dans les libellés de facturation adressée par ailleurs à la société " CUT " n'implique certainement pas que leur coût n'aurait pas été pris en compte dans le calcul de la marge appliquée sur la vente d'outillages et de matériels industriels à cette même société, qu'il est faux également de prétendre, comme le fait la DICP, qu'elle se serait ainsi privée d'une recette de 34 millions F CFP ;

- le fait de ne pas avoir facturé les frais d'études précités à la société " CUT " n'est pas constitutif d'un manquement délibéré, justifiant une majoration de 40 % des rappels d'impôts concernés en l'absence d'une démonstration suffisante d'une volonté de réduction d'impôts et taxes ;

- en émettant un avoir au profit de la société " Technimarine ", il ne s'agit pas d'un renoncement à recette qui serait constitutif d'un acte anormal de gestion, ni d'un acte nuisant aux intérêts de l'entreprise ;

- en ce qui concerne les " incidences TVA ", le rappel de TVA pratiqué à raison des heures supplémentaires portées en avoir n'est pas justifié de même que le rappel d'impôt sur les sociétés au titre du profit sur le trésor, qu'elle ne comprend pas le raisonnement qui a conduit la DICP à vouloir

l'imposer deux fois à l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire d'abord au titre de l'acte anormal de gestion et, ensuite, au titre du profit sur le trésor et que la DICP ne justifie aucunement les raisons de cette double imposition ;

- s'agissant de la remise en cause de l'augmentation de rémunération des dirigeants, en comparaison avec d'autres entreprises concurrentes, il est évident que des rémunérations de 9 600 000 F CFP en 2017, puis de 8 850 000 F CFP en 2018 étaient très en deçà de ce à quoi la gérance pouvait réellement prétendre et, en cela, la somme de 24 000 000 F CFP qui a été versée en 2019 était totalement proportionnée au vu de l'importance du travail accompli et des responsabilités à la tête de l'entreprise ;

- les rémunérations de gérance n'ont pas à être assujetties à la CST sur les traitements et salaires dès lors que, seuls, les gérants des sociétés ayant le statut social de salarié sont concernés par le champ d'application de la CST, que la DICP ne dispose d'aucune base juridique pour opérer le redressement contesté de la CST, qu'aucun texte ne prévoit explicitement que les rémunérations des dirigeants non-salariés de sociétés sont soumises à la CST, que le principe de légalité de l'impôt doit conduire à rejeter la position et l'interprétation de l'administration sur ce point, que les formulaires existant ne concernent que les salariés disposant d'un contrat de travail avec une mensualisation alors que les indemnités de gérance sont forfaitaires et annuelles et non mensualisées, qu'en établissant un rôle d'IRCM dans le cadre de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés, la DICP a bien considéré que la rémunération de gérance de la société n'était pas un salaire à soumettre dès lors à la CST, et que la DICP n'a pas tenu compte des avis de la commission des impôts, notamment relatifs à la question des revenus de dirigeant.

Par un mémoire en défense enregistré le 18 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 11 septembre 2023, la clôture de l'instruction a été fixée au 6 octobre 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,
- les conclusions de Mme Theulier de Saint-Germain, rapporteure publique,
- et les observations de M. A pour la Polynésie française.

Considérant ce qui suit :

1. A l'issue d'une procédure de contrôle fiscal dont l'entreprise " Marine Maintenance Industrie " a fait l'objet, une proposition de rectification n° 1017/DICP du 26 novembre 2021 lui a été notifiée au titre de rappels d'impositions pour les années 2018, 2019 et 2020. Cette proposition de rectification en litige

porte sur l'impôt sur les sociétés (IS), la contribution supplémentaire à l'IS, l'IRCM, la CST sur les revenus de capitaux mobiliers et la taxe sur la valeur ajoutée pour les exercices 2019 ou 2019 et 2020. La mise en recouvrement des impositions concernées a été faite le 5 juillet 2022 et la société requérante a formé une réclamation contentieuse le 30 décembre 2022 tendant à ce qu'elle soit déchargée des sommes qui correspondent aux impositions mises à sa charge. Par une lettre du 22 mai 2023, la DICP a rejeté sa demande et a confirmé les rappels et rectifications mis en recouvrement. Par la présente requête, la société " Marine Maintenance Industrie " doit être regardée comme demandant la décharge des rappels d'impositions mis à sa charge pour les exercices précités de 2018, 2019 et 2020.

Sur la procédure de contrôle :

2. Si la société " Marine Maintenance Industrie " 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.

3. Aux termes de l'article LP. 412-1 du code des impôts : " 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. / En outre, l'avis de vérification informe le contribuable de la possibilité qu'il a de se faire assister par un conseil de son choix. / Il l'informe également qu'il peut consulter la charte des droits et obligations du contribuable vérifié sur le site internet de la direction des impôts et des contributions publiques ou en demander la remise. Les dispositions contenues dans cette charte sont opposables à l'administration. () ".

4. Il résulte de l'instruction que l'avis de vérification, daté du 15 juin 2021, a été envoyé à la société " Marine Maintenance Industrie ", par une première présentation postale le 18 juin 2021 alors que l'opération de vérification s'est déroulée dès le 7 juillet 2021. Dans ces conditions, le délai réglementaire de quinze jours, mentionné au point précédent, qui doit être regardé comme commençant à courir dès la date d'envoi de l'avis de vérification, a été respecté en l'espèce contrairement à ce que soutient la société requérante.

5. L'article LP. 412-2 du code précité dispose que " 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 circonstance que la proposition de rectification litigieuse comporte la mention aux termes de laquelle " sans réponse de votre part dans ce délai éventuellement prorogé, la proposition sera

considérée comme acceptée " n'est pas de nature, eu égard au contenu complet de la proposition de rectification, à priver la société contrôlée d'un droit à être informée des conséquences de son acceptation des rectifications envisagées. En tout état de cause, il résulte de l'instruction que la société requérante n'a pas accepté la proposition de rectification qu'elle a contestée par un courrier du 30 décembre 2022.

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

8. En se bornant par ailleurs à soutenir que les " droits de la défense par défaut de motivation " ont été méconnus ou encore que les réponses de la DICP sur les difficultés d'interprétation entre les articles LP. 193-1 et LP. 193-5-3 du code des impôts sont insuffisamment motivées pour garantir les droits de la défense, la société requérante ne démontre, au regard notamment de ce qui a été dit au point précédent, aucun manquement ni irrégularité entachant la procédure d'imposition en litige.

Sur le bien-fondé de l'imposition

En ce qui concerne l'acquisition en opération de défiscalisation et la déductibilité de la charge locative de la presse plieuse de l'entreprise :

9. D'une part, il résulte de l'instruction que la société requérante a acquis une presse plieuse auprès de la société " Solutions Approvisionnements Services " (SAS) le 29 octobre 2018 et que cet équipement, dont la mise en service dès l'année 2018 n'est pas sérieusement contredite par la requérante, n'a pas été utilisé depuis au moins deux ans. Dans ces conditions, cet équipement ne peut être regardé comme entrant dans le champ d'application du dispositif de défiscalisation outre-mer qui ne s'entend que pour des investissements neufs. D'autre part, la société " Marine Maintenance Industrie " ne justifie pas la déductibilité de la charge locative de cette presse plieuse en ce qu'elle n'établit aucune contrepartie ou intérêt en retour à l'activité de location de cette machine-outil.

En ce qui concerne l'absence de facturation d'études à la société " CUT " et la qualification de " manquement délibéré " :

10. D'une part, la DICP fait grief à la société " Marine Maintenance Industrie " de ne pas avoir facturé le coût d'études réalisées dans le cadre d'un contrat commandé par la société " CUT " de mise aux normes d'infrastructures destinées à recevoir un centre d'usinage " clé en main ". Si la société requérante fait notamment valoir le fait que la société " CUT " représente un partenaire professionnel privilégié en matière d'usinage de précision de pièces en toutes matières et qu'elle assure également un rôle de conseil préalable à la fabrication par usinage, elle n'établit toutefois pas que le geste commercial qu'elle a consenti serait assimilable à un choix commercial et stratégique justifié par des avantages dont elle bénéficierait en retour lui permettant de faire face aux chantiers navals concurrents. Dans ces conditions, l'absence de facturation des études susvisées doit être regardée comme constitutive d'un acte anormal de gestion justifiant le redressement contesté. D'autre part, l'absence de facturation des frais d'études susmentionnés correspondant à " un geste commercial ", l'irrégularité constatée par

l'administration fiscale doit être regardée comme un manquement délibéré justifiant une majoration de 40 % des rappels d'impôts concernés.

En ce qui concerne la remise en cause de la déductibilité de l'avoir émis en faveur de la société " Technimarine " :

11. 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 ".

12. Il ressort des opérations de vérification que la société requérante a émis des factures d'avoir à hauteur de 9 000 heures au profit de la société " Technimarine " précitée au titre de " prestations de services ". Le contrat de prestations de services stipule, dans son article 5, que " Le client s'engage à payer au prestataire un prix de 1 500 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 initial 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 en dessous de la 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, la société " Marine Maintenance Industrie " 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.

13. En conséquence, la société requérante ne peut utilement soutenir que le rappel de TVA pratiqué à raison des heures supplémentaires portées en avoir n'est pas justifié, ni que la DICP a voulu l'imposer deux fois à l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire d'abord au titre de l'acte anormal de gestion et, ensuite, au titre du profit sur le trésor.

En ce qui concerne la rémunération du gérant :

14. La société requérante soutient qu'en comparaison avec d'autres entreprises concurrentes, les rémunérations de 9 600 000 F CFP en 2017 et de 8 850 000 F CFP en 2018 étaient très en deçà de ce à quoi la gérance pouvait réellement prétendre, que la somme de 24 000 000 F CFP qui a été versée en 2019 était totalement proportionnée au vu de l'importance du travail accompli et des responsabilités à

la tête de cette entreprise et que les sommes versées en 2017 et 2018 ne correspondaient pas à la réalité de la plus-value de la fonction apportée à l'entreprise. Toutefois, il résulte de l'instruction que la proposition de rectification en litige ne porte pas, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, sur la question de la déductibilité de l'augmentation de la rémunération du gérant de la société. Par suite, ce moyen est inopérant et doit être écarté.

En ce qui concerne l'assujettissement de la rémunération du gérant à la CST :

15. 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 ".

16. 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.

17. Il résulte de l'instruction que la société " Marine Maintenance Industrie " 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 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 et que l'avis de la commission des impôts se serait prononcé sur la question des revenus du dirigeant sans que cela ne révèle pour autant une illégalité et qu'un rôle aurait été émis par la DICP, à la suite d'une déclaration de la société requérante, au titre de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM), c'est par une exacte application des dispositions en vigueur et sans méconnaissance du principe de légalité de l'impôt alors au demeurant que le formulaire existant pouvait être utilisé pour réaliser la déclaration mensuelle ou trimestrielle de contribution de solidarité territoriale, que l'administration a estimé que la rémunération en cause devait être comprise dans l'assiette de cette contribution.

18. Il résulte de ce qui précède que la société " Marine Maintenance Industrie " n'est pas fondée à demander la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge au titre des exercices susvisés 2019 et 2020.

Sur les frais liés au litige :

19. 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 " Marine Maintenance Industrie " est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la société " Marine Maintenance Industrie " et à la Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 16 janvier 2024, à laquelle siégeaient :

M. Devillers, président,

M. Graboy-Grobescio, premier conseiller,

M. Boumendjel, premier conseiller,

Rendu public par mise à disposition au greffe le 30 janvier 2024.

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,