

# CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANCAISE – ANNEE 2013<sup>1</sup>

Avec les commentaires de Jean-Luc Albert, professeur à l'université d'Auvergne; Jean-François Boudet, maître de conférences (HDR) à l'université Paris Descartes; Xavier Cabannes, professeur à l'université de Picardie; Loïc Levoyer, maître de conférences (HDR) à l'université de Poitiers, Institut de droit public (EA 2623); et Delphine Gorecki, consultante, doctorante à l'université Paris Descartes et chargée d'enseignements à l'université de Picardie.

\*\*\*

La première livraison de cette chronique, parue en 2006 dans le volume 12 de cette revue, portait sur les années 2004 et 2005. Depuis lors, ce sont donc au total dix années de jurisprudence fiscale relative à la Polynésie française qui ont été analysées. Aussi, la présente chronique est suivie d'une table décennale des décisions de justice commentées pour les années 2004 à 2013. Que soient ici sincèrement remerciés tous les auteurs qui ont participé à cette chronique.

\*\*\*

## **I CONSEIL D'ETAT**

\* Conseil d'Etat, 16 octobre 2013, n° 365141, *Fédération générale du commerce et autres*

**Mots-clefs:** Distorsion de concurrence – Exonération fiscale – Franchise postale – Loi du pays relative aux impôts et taxes – Marché pertinent – Principe d'égalité – Sécurité juridique

C'est l'épilogue sans équivoque d'une saga fiscale de 14 ans que vient de formuler le Conseil d'Etat. L'arrêt du 16 octobre 2013 reconnaît la légalité de la franchise postale pour les importations non commerciales effectuées par les particuliers en Polynésie française, telle que revalorisée par la loi du pays 2012-30 du 10 décembre 2012.

Face à l'explosion récente des achats par correspondance, la délibération 1999-203 APF du 18 novembre 1999 *portant réglementation du régime douanier applicable à l'importation et à l'exportation des colis et envois postaux* a composé le premier temps de cette valse. Elle a mis en place un système de taxation

---

1 Chronique dirigée par Xavier Cabannes, professeur à l'université de Picardie.

forfaitaire pour les colis et envois postaux adressés à des particuliers par des entreprises qui ont leur activité en dehors du territoire de la Polynésie française, assortie d'une exonération de taxe pour les marchandises dont la valeur en douane est inférieure à 20.000 F CFP. Cette dernière exonération visait de façon pragmatique à éviter la surcharge des services des douanes.

La loi du pays n°2006-23 du 26 décembre 2006 *portant diverses mesures fiscales à l'importation et à l'exportation* a ensuite actualisé le seuil d'exonération à 30 000 F CFP. La justification de ce seuil est apportée de façon détaillée par le rapport du projet de loi 2006-107: «Outre le fait [que la loi] fait bénéficier l'ensemble des Polynésiens d'un relèvement des seuils, elle permettra également de réduire les coûts administratifs liés à la collecte de droits et taxes de faible montant ainsi que les contraintes imposées par les contrôles douaniers dits de routine. Dans l'intérêt général, les moyens des autorités douanières pourront être concentrés sur la lutte contre la contrebande et les trafics frauduleux de plus grande importance. Enfin, cette proposition réduira les délais d'acheminement des colis et permettra ainsi de fluidifier le trafic postal».

Puis, internet se développant de façon accélérée en Polynésie française, les achats en ligne pour contourner la cherté des prix locaux ont connu une croissance exponentielle. La loi du pays 2011-33 du 9 décembre 2011 *portant diverses mesures fiscales à l'importation dans le cadre du budget de la Polynésie française pour l'exercice 2012* revoit donc à la baisse la franchise postale afin de soutenir le commerce local. Le seuil d'exonération passe à 10 000 F CFP; les importations non commerciales dont la valeur en douane est comprise entre 10 001 F CFP et 30 000 F CFP sont désormais soumises à une taxation forfaitaire de 5 % de la valeur en douane des marchandises importées, applicable quel que soit le pays d'origine desdites marchandises.

Selon les rapporteurs de la proposition de loi du pays de 2012 *portant dispositions relatives aux importations non commerciales effectuées par les particuliers*, «cette mesure n'a pas eu les effets escomptés après une année d'application. Elle n'a pas dissuadé le consommateur polynésien de commander par Internet et ne l'a pas incité à acheter sur le marché intérieur auprès des commerçants locaux. En tout état de cause, le faible taux (5 %) de la taxe n'a pas renchéri de manière dissuasive les produits importés et n'a pas joué le rôle de protection du commerce local. [...] Par ailleurs, la gestion de ce dispositif mobilise actuellement des ressources humaines qui sont disproportionnées par rapport au montant de la taxe collectée». Le dernier temps de cette valse fiscale a donc consisté à revenir à l'état antérieur: sous la pression du nombre de taxations forfaitaires, de la surcharge de travail du service des douanes et du risque de conflits sociaux à l'approche des fêtes, la loi du pays 2012-30 du 10 décembre 2012

*portant dispositions relatives aux importations non commerciales effectuées par les particuliers* rétablit immédiatement, et avec seulement deux courts articles, la franchise de droits et taxes à 30 000 F CFP.

Las du mouvement brownien imprimé au régime des taxes à l'importation, la Fédération générale du commerce, le magasin Carrefour, ainsi que plusieurs commerces de détail de Tahiti demandent aux 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> sous-sections réunies du Conseil d'Etat de vérifier la légalité de la loi du pays 2012-30 par le biais du recours juridictionnel spécifique prévu par la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 *portant statut d'autonomie de la Polynésie française*.

Cet arrêt suscite l'intérêt pour différentes raisons. Le Conseil d'Etat a tout d'abord déblayé le terrain procédural en ce qui concerne le contrôle juridictionnel de la loi du pays, «objet juridique mal identifié», selon Rémy Keller («Le recours juridictionnel spécifique contre la loi du pays de Polynésie française: un contentieux original et complexe à l'image du statut de cette collectivité», RFDA, 2010, page 949). Sur le fond du droit, ensuite, la Haute assemblée s'est prononcée sur une intéressante application des principes généraux du droit, démontrant une nouvelle fois au passage la nature administrative de la loi du pays de Polynésie française.

Le contrôle juridictionnel des lois du pays a soulevé dès leur instauration de nombreuses interrogations. Jacques-Henri Stahl considère d'ailleurs «préférable d'aborder ce contentieux nouveau des lois du pays de la Polynésie française sans esprit de système, en s'efforçant de déterminer le mode de contrôle le plus adéquat, s'agissant d'actes auxquels le législateur organique n'a pas retiré leur caractère administratif tout en les soumettant à un régime contentieux très particulier» (conclusions sur Conseil d'Etat, 1<sup>er</sup> février 2006, *Sandras et Commune de Papara*, RFDA, 2006, page 271). Dans ce contexte de nouveauté juridique, une trentaine d'arrêts ont été rendus jusqu'à présent.

En confirmant sa position adoptée un an plus tôt, le Conseil d'Etat consolide l'édifice (Conseil d'Etat, 26 décembre 2012, *Confédération syndicale A Tia I Mua*, req. 351262).

Premièrement, il s'agissait de contrôler la régularité du rapport associé au projet de loi. Après avoir réaffirmé que «l'auteur d'une proposition de loi du pays [peut être] désigné comme rapporteur de cette proposition», la Haute Assemblée précise que «le contenu du rapport écrit dont cette proposition fait l'objet avant sa mise en discussion, conformément aux articles 130 et 142 de la loi organique, est sans incidence sur la régularité de la procédure d'adoption de la " loi du pays attaquée ", dès lors que ce contenu n'est pas tel qu'il doive conduire à regarder le rapport comme inexistant», reprenant alors les termes-mêmes de sa décision antérieure.

C'est donc bien la présence du rapport et non sa qualité qui doit être considérée comme une formalité substantielle devant être respectée au sens de l'arrêt *Haut-Commissaire de la République en Polynésie française* (Conseil d'Etat, 20 février 2008, req 308755).

La seconde clarification porte sur l'utilisation de la langue tahitienne durant les débats. Si L'assemblée de Polynésie doit parler «substantiellement» le français (Conseil d'Etat, 22 février 2007, *Fritch et autres*, req. 299649, AJDA, 2007, page 453), la langue tahitienne n'est pourtant pas proscrite des débats si son utilisation est marginale: elle doit être utilisée «de manière ponctuelle, au cours des débats», ne pas avoir pour «conséquence d'entraver l'exercice du contrôle de légalité du texte ainsi adopté ou de priver toute personne, y compris les membres de l'assemblée, des garanties d'accès et de compréhension indispensables au débat démocratique». En reprenant l'exacte formulation de l'arrêt *Confédération syndicale A Tia I Mua* (précité), le Conseil d'Etat contrebalance celle de l'arrêt *Fritch et autres* qui avait pu paraître trop rigoureuse, car l'usage du tahitien est courant à l'assemblée. Même si cela constitue une irrégularité au regard des dispositions de l'article 57 de la loi organique du 27 février 2004.

Au fil des décisions du Conseil d'état, la loi du pays de Polynésie française se construit donc comme un ensemble de plus en plus homogène et harmonieux. L'examen des moyens de légalité interne confirme cette conception. En effet, les normes au regard desquelles doit être vérifiée la légalité d'une loi du pays sont fixées par le III de l'article 176 de la loi organique: le Conseil d'État se prononce «au regard de la Constitution, des lois organiques, des engagements internationaux et des principes généraux du droit». Les requérantes mettent en cause en l'espèce les articles 1<sup>er</sup> et 2 de la loi du pays, en se prévalant pour l'essentiel des principes de sécurité juridique et d'égalité.

Avancer la méconnaissance du principe de sécurité juridique a sans doute relevé de l'évidence dans cette espèce, tant le régime des taxes à l'importation a connu de fortes variations pour les commerçants locaux. Reconnu en 2006 comme principe général du droit autonome (Conseil d'Etat, Assemblée, 24 mars 2006, *Société KPMG*, AJDA, 2006, page 1028), la sécurité juridique est depuis encadrée par un critère strict: la requête doit prouver le caractère excessif des perturbations incriminées au regard de l'objectif poursuivi. En l'espèce, il ne suffit donc pas d'invoquer la fréquence des changements de réglementation douanière sans autre justification.

Le principe d'égalité est également opposable aux lois du pays, selon l'article 176 de la loi organique, que ce soit dans sa dimension constitutionnelle ou comme principe général du droit. Sa formule complexe mais consacrée qui en expose les

règles d'application est reprise intégralement: «le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que l'autorité investie du pouvoir réglementaire règle de façon différente des situations différentes, pourvu que la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l'objet de la norme qui l'établit et ne soit pas manifestement disproportionnée au regard des différences de situation susceptibles de la justifier». En l'espèce la différence de situation est indéniable: d'une part, des importations effectuées par des particuliers pour leur compte et d'autre part, des sociétés important des marchandises dans un but commercial. Les deux autres critères entérinant la légalité de la franchise de taxe sont également validés: la «franchise de droits bénéficiant aux seules importations effectuées par les particuliers est [...] en rapport avec l'objet de cette "loi du pays"; cette différence porte exclusivement sur les biens d'une valeur en douane inférieure ou égale à 30.000 FCFP [...] une telle différence [n'est pas] manifestement disproportionnée». Au titre du principe d'égalité, la loi de pays relative aux impôts et taxes peut sans conteste établir une imposition particulière ou prévoir l'octroi d'avantages fiscaux dès lors qu'elle retient des critères d'assujettissement objectifs et rationnels au regard de la logique fiscale poursuivie.

La requête avançait enfin l'argument d'une distorsion de concurrence entre entreprises établies sur le territoire de la Polynésie française et celles situées hors de ce territoire, visant implicitement les entreprises effectuant du commerce électronique. Déclinaison directe du principe d'égalité, ce moyen se révèle de plus en plus utilisé en droit administratif. En l'occurrence, le Conseil d'Etat s'est livré à une véritable délimitation du marché pertinent, du point de vue géographique: certes, il s'agit bien dans tous les cas de commercialiser des produits auprès des particuliers résidant en Polynésie française mais l'analogie s'arrête là. La situation géographique étant hétérogène, les entreprises hors du territoire ne peuvent appartenir au même marché concurrentiel. Décision classique et précautionneuse sur un sujet complexe.

Le commerce électronique, il est vrai, complique bel et bien le jeu de la concurrence, spécialement dans une configuration insulaire, dont la majeure partie des revenus est tirée des droits et taxes à l'importation. Cette décision du Conseil d'Etat est au cœur des interrogations actuelles relatives au fonctionnement concurrentiel du commerce électronique (voir l'avis de l'Autorité de la concurrence 12-A-20 du 18 septembre 2012). Si en l'espèce, la délimitation géographique a permis de manière suffisante de rejeter une éventuelle distorsion de concurrence, l'Autorité de la concurrence amorce une délimitation sectorielle. Elle souligne «le caractère insuffisamment substituable du canal de la vente en ligne et de celui de la distribution traditionnelle» (décision de l'Autorité de la concurrence, 11-DCC-87

du 10 juin 2011). La franchise postale polynésienne a dans tous les cas encore de beaux jours devant elle. **Delphine Gorecki**

\*\*\*

\* Conseil d'Etat, 20 décembre 2013, req. 362711, *Ministre chargé du Budget c/ M. C.*

**Mots-clefs:** Mesures conservatoires – Débiteur solidaire d'un impôt – Intérêt à agir

Voici un arrêt qui ne concerne la Polynésie française que par le jeu d'un montage de sociétés, mais dont la solution n'en est pas moins intéressante de manière générale.

La société de droit anglais Prodis Technology Ltd, dont le capital est détenu par la société française Prodis International, détenue elle-même par la société Pacific Bounty Finances, dont le siège est en Polynésie française, et dont les associés à parts égales sont M B et Mme A, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices clos en 1998, 1999 et 2000. A l'issue de ce contrôle, l'administration fiscale a estimé que la société Prodis Technology Ltd disposait d'un établissement stable en France. Elle l'a donc assujettie à l'impôt sur les sociétés au titre des années 1998 et 1999 et à la TVA au titre de 1998 et 1999.

A défaut de paiement de ces impôts par la société, l'administration fiscale a, sur le fondement de l'article L. 267 du LPF (il convient de souligner que des dispositions similaires se trouvent à l'article 4, II, de l'ordonnance 98-581 du 8 juillet 1998 portant actualisation et adaptation des règles relatives aux garanties de recouvrement et à la procédure contentieuse en matière d'impôts en Polynésie française), saisi le président du tribunal de grande instance compétent (Evry) afin que M B soit déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités. De son côté, M B a saisi l'administration fiscale d'une réclamation préalable contre les impositions réclamées à la société Prodis Technology Ltd. Le président du tribunal de grande instance a alors sursis à statuer sur la demande de condamnation solidaire de ce dirigeant, dans l'attente de la décision à rendre sur cette réclamation. En première instance le juge administratif a rejeté comme irrecevables les demandes de décharge de M B Mais, le juge d'appel a ensuite annulé ce jugement.

Le Conseil d'Etat dans cette décision, qui sera mentionnée aux tables du recueil, juge que lorsque M B a introduit sa réclamation contre les sommes mises à la charge de la société, il n'était pas encore solidairement tenu au paiement des impositions réclamées par l'administration fiscale à la société Prodis Technology Ltd; il n'avait donc nulle qualité pour contester les impositions en cause devant le

juge de l'impôt. Récemment le Conseil d'Etat (12 mars 2012, req. 342357) est venu rappeler que le dirigeant d'une société déclaré solidaire du paiement d'une partie des impositions mises à la charge de cette société, sur le fondement des dispositions de l'article L 267 du LPF, n'est recevable à contester que le bien-fondé de la partie des impositions réclamées à la société au paiement desquelles le juge judiciaire l'a déclaré solidairement responsable. Il n'est en revanche pas recevable à contester le bien-fondé des impositions dont il n'a pas été déclaré redevable au titre de cette solidarité par le juge judiciaire...

Le fait que le juge de l'exécution ait autorisé l'administration fiscale à pratiquer une saisie conservatoire de parts sociales appartenant à M B dans le capital d'une autre société et à procéder à l'inscription d'une hypothèque judiciaire provisoire prise à titre conservatoire sur un immeuble lui appartenant, ne changeait rien à la situation légale de M B à l'égard des impositions en cause. En effet, de telles mesures conservatoires présentent un caractère provisoire et peuvent être, à tout moment, discutées devant le juge de l'exécution, qui a notamment le pouvoir d'apprécier si la créance invoquée apparaît fondée en son principe. Aussi, les mesures conservatoires, pouvant être autorisées avant qu'un dirigeant de société soit déclaré solidairement responsable du paiement d'impositions dues par la société, ne sauraient être regardées comme lui donnant qualité pour contester le bien-fondé de ces impositions.

Il convient en outre de rappeler que le Conseil d'Etat a déjà jugé (6 juin 2007, req. 280491, *Mme Jacqueline A*) que le fait que l'administration fiscale puisse renoncer à se prévaloir de l'irrecevabilité d'une réclamation, n'empêche nullement le juge de se prononcer sur la qualité pour agir du requérant (le juge doit déterminer si celui-ci agit bel et bien en tant que redevable des impositions contestées). Il convient de ne pas oublier trop rapidement que la recevabilité d'une réclamation est une question d'ordre public.

Le dirigeant d'une société non encore déclaré solidairement responsable du paiement d'impositions dues par sa société mais dont les biens personnels font déjà l'objet de mesures conservatoires dispose d'un titre pour contester devant le juge de l'exécution les mesures en cause, par contre il ne dispose d'aucun titre pour demander la décharge des impositions réclamées à la société, personne morale.

**Xavier Cabannes**

\*\*\*

## **II COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL**

\* Cour administrative d'appel de Paris, 1<sup>er</sup> mars 2013, req. 11PA04270, *Société Soprobat*

**Mots-clefs:** Vérification de comptabilité – Documents comptables – Reconstitution du chiffre d'affaires – Déduction de charges – Charge réelle

A la suite d'une vérification de comptabilité, la société Soprobat, dont le siège social est à Papeete, a fait l'objet d'un redressement fiscal se trouvant assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le bénéfices des sociétés, d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et de contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux mobiliers au titre des trois exercices vérifiés, les années 2006, 2007 et 2008, ainsi qu'à un rappel de TVA. Après un contrôle classique portant sur la sincérité des déclarations souscrites en comparaison avec la comptabilité présentée, l'administration fiscale, suivie en ce sens par le tribunal administratif de la Polynésie française dans un jugement en date du 24 mai 2011, a également majoré des intérêts de retard et des pénalités de 40% ces impositions supplémentaires. L'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 1<sup>er</sup> mars 2013 reprend en tous points le raisonnement tenu en première instance en apportant notamment des précisions utiles sur la procédure de taxation d'office telle qu'elle est prévue au code des impôts de la Polynésie française.

En premier lieu, il peut être rappelé que sont obligatoires et forment un tout indissociable les comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe. Au regard des documents comptables présentés par la société Soprobat, le défaut de valeur probante de la comptabilité ne faisait, en conséquence, guère de doute. Si le Conseil d'Etat a pu considérer que des irrégularités mineures n'étaient pas de nature à affecter le caractère probant d'une comptabilité (il en va par exemple ainsi lorsque le livre d'inventaire a été coté et paraphé après la clôture de l'exercice [CE, 24 nov 1986, req. 50110, *RJF* 1987, 1, comm. 84] ou en l'absence de comptabilisation de recettes d'un montant minime [CE, 24 nov 1986, req. 56392, *RJF* 1987, 1, comm. 19]), est en revanche dépourvue de toute valeur probante une comptabilité dont les livres comptables comportent de nombreuses ratures, surcharges, anomalies de nature importante et fréquente [CE, 30 sept 1987, req. 43735, *BTP*, *RJF* 1987, 11, comm. 1142]. De même, l'absence de tenue d'un registre des immobilisations, d'un livre journal des recettes et dépenses professionnelles permet, à lui seul, de rejeter la comptabilité [CE, 6 janv 1993, req. 69105, *Dr fisc* 1993, 24, comm 1209]. L'absence de grand-livre ou de livre-journal est également un motif permettant à l'administration fiscale d'écarter une comptabilité [CE, 23 fév 1983, req. 32718 et 32757, *RJF* 1983, 4, comm. 497]. En l'espèce, les grands-livres et les balances présentés par la société Soprobat étaient incomplets. Les livres-journaux, livres-journaux annexes et livres d'inventaires des exercices clos en 2006 et 2007 manquaient. L'inventaire physique des stocks à la clôture de l'exercice 2006 était également absent alors même que cet inventaire est obligatoire et doit être suffisamment détaillé pour justifier le contenu de chacun des

postes du bilan. Si l'absence de livres obligatoires, ne conduit pas nécessairement à la remise en causes des recettes déclarées si elle est compensée par la présence de documents qui en tiennent lieu [CE, 19 oct 1992, req. 77414 *Castoreo*, *RJF* 1992, 12, comm 1708], il en va différemment de l'absence de livre d'inventaire qui altère la valeur probante de la comptabilité en influant directement sur les résultats de l'entreprise. Toutefois, un certain nombre d'anomalies était constaté et reconnu par la société Soprobat, entachant durablement les documents comptables présentés de tout caractère régulier et probant. Rejetant la comptabilité tant pour des raisons de forme que de fond, l'administration fiscale en a légitimement tiré les conséquences et déclenché une procédure de taxation d'office en application de l'article LP. 424-3 du code des impôts de la Polynésie française. A cet égard, le particularisme de ces dispositions apparaît clairement. Aux termes de l'article 424-1 de ce code, la taxation d'office, qui consiste en l'établissement de la base imposable par l'administration à partir des seules informations en sa possession, s'effectue «sans recours possible à la procédure contradictoire prévue à l'article 421-1». Cette procédure de rectification d'office correspond à celle en vigueur avant que n'intervienne, en métropole, la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 qui a substitué à une procédure dans laquelle l'administration était toute puissante, une procédure laissant la place, malgré les graves irrégularités qui affectent la comptabilité, au dialogue et à l'échange d'arguments. L'article L 55 du Livre des procédures fiscales, applicable en métropole, généralise, en effet, la procédure de redressement contradictoire. Il dispose que «sous réserve des dispositions de l'article L 56, lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes... dus en vertu du Code général des impôts, les redressements correspondants sont effectués suivant la procédure de redressement contradictoire». L'article 424-1 du code des impôts de la Polynésie française ne prévoit pas, quant à lui, de disposition similaire. Aux termes de cet article, l'absence de présentation d'une comptabilité probante entraîne la mise en œuvre d'une procédure de taxation d'office sans que «le choix de la méthode retenue par le vérificateur pour établir le montant des redressements ait», comme le souligne le juge administratif, une quelconque «incidence sur la détermination de la procédure de redressement applicable en vertu des dispositions du code des impôts de la Polynésie française». Au demeurant, les juges de la cours administrative d'appel de Paris n'écartent pas la possibilité du recours par l'administration fiscale à la procédure de redressement contradictoire en lieu et place de la procédure de taxation d'office sans remettre en cause, dès lors, la légalité de la procédure d'imposition. En toute logique le recours à une procédure d'imposition contradictoire, plus favorable au redevable, peut difficilement porter préjudice aux redevables dont les graves irrégularités entachant sa comptabilité ont conduit à le placer dans une situation de redressement. C'est

pourtant en l'espèce l'un des moyens soulevés par la société Soprobat conduisant la CAA à préciser que «la circonstance, à la supposer établie, que le service des contributions de la Polynésie française ait en réalité suivi la procédure de redressement contradictoire est par elle-même sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition».

En l'absence de comptabilité probante le service des contributions de la Polynésie française devait reconstituer le bénéfice de l'entreprise par tous moyens comme l'y invite les dispositions de l'article LP 423-1 du code des impôts polynésiens, comparables à celles du Livre des procédures fiscales. L'intérêt de l'arrêt du 1<sup>er</sup> mars 2013 est ici de préciser clairement que les services fiscaux sont fondés «à établir les bases imposables à partir des seules informations en [leur] possession» en partant des documents comptables transmis par le redevable. La société Soprobat ne pouvait par conséquent reprocher à l'administration fiscale de ne pas avoir, soi-disant, reconstitué ses propres bases imposables. Quoi qu'il en soit, il est de jurisprudence constante que l'administration fiscale a le choix de la méthode qu'elle entend suivre pour reconstituer le chiffre d'affaires et le bénéfice d'un contribuable (CE, 27 juill. 1984, req. 37833, *RJF* 1984, 11, comm. 1351). Cependant quand le juge des impôts considère que la méthode suivie par l'administration fiscale est «radicalement viciée dans son principe» ou «qu'il s'agit d'une méthode excessivement sommaire» il prononce la décharge des impositions. En l'espèce, l'arrêt du 1<sup>er</sup> mars 2013 rappelle utilement que conformément aux dispositions de l'article 424-1 du code des impôts de la Polynésie française, la société Soprobat pouvait obtenir la décharge des impositions qu'elle conteste en apportant la preuve de l'exagération des bases retenues par l'administration. Conformément aux règles de droit commun, la preuve peut être faite par tous moyens. Si le contribuable se borne à de simples affirmations, la preuve n'est en aucun cas établie. En établissant que certaines dépenses retenues n'ont pas été exposées ou ont été en fait supportées par des tiers, un contribuable peut par exemple apporter la preuve de l'exagération de la base d'imposition (CE, 29 juill. 1983, req. 25281, *RJF* 1983, 11, comm. 1263). En se bornant à faire valoir, pour contester le redressement litigieux, que «les recoupements effectués par le cabinet comptable permettent de justifier le montant porté au compte 470000 au 31 décembre 2006», la société Soprobat n'a pas réussi à démontrer l'exagération de la base d'imposition arrêtée par l'administration fiscale s'agissant des cotisations d'impôt sur les bénéfices des sociétés.

La méconnaissance des dispositions relatives à la déduction des charges pour la détermination du bénéfice imposable apparaissait également évidente. L'article 113-5 du code des impôts de la Polynésie française exclut en effet explicitement des charges déductibles «les dépenses de logement du personnel, notamment les

indemnités de logement, engagées aux îles du Vent par les entreprises, à l'exception des établissements hôteliers». En conséquence, la société Soprobat, dont le siège social est à Tahiti, ne pouvait déduire de son bénéfice imposable les charges supportées au titre de la location d'un appartement situé sur l'île du Vent en vue de la mise à disposition d'un logement de fonction pour l'un de ses salariés. De même, s'agissant des charges locatives des locaux professionnels, l'arrêt de la CAA de Paris du 1<sup>er</sup> mars 2013 rappelle utilement les règles en vigueur en Polynésie française, qui ne diffèrent pas de celles applicables en métropole. Pour que les frais généraux de l'entreprise soient déductibles quatre règles cumulatives doivent être remplies. La charge déductible doit tout d'abord être exposée dans l'intérêt de l'entreprise et se rattacher à sa gestion. Les dépenses à caractère somptuaire sont à cet égard naturellement exclues sauf si le contribuable apporte la preuve de l'intérêt que son entreprise retire d'une telle dépense, sur le plan de l'image commerciale par exemple. La seconde règle impose que seules les charges qui provoquent une diminution de l'actif net de l'entreprise soient déductibles. La troisième exigence renvoie aux obligations comptables de l'entreprise dès lors que la comptabilisation de la charge constitue un préalable à sa déduction. A cet égard, en ne produisant aucune pièce de nature à établir la somme correspondant aux frais de mission de l'un de ses salariés, la société Soprobat ne pouvait légitimement escompter la prise en compte de ses frais dans ses charges déductibles. Enfin, la dernière et quatrième règle est formelle. La dépense déductible doit correspondre à une charge réelle et doit se trouver assortie d'une justification suffisante (CE, 21 mai 2007, n° 284719, *RJF* 8-9/07, n° 953). C'est sur ce point que l'arrêt du 1<sup>er</sup> mars 2013 est le plus intéressant puisqu'il rappelle l'existence d'un lien nécessaire entre l'activité de l'entreprise et la location des locaux professionnels pour justifier la déductibilité des charges. En ne justifiant pas ce lien s'agissant de la location d'un entrepôt, la société Soprobat ne pouvait à bon droit déduire des résultats de son exercice des charges sans lien avec son activité.

De la même manière, les manœuvres conduisant à diminuer le montant du chiffre d'affaires à prendre en compte dans le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés par des écritures d'opérations diverses (extournement de chiffre d'affaires, cession fictive d'un véhicule) n'est pas plus conforme au code des impôts de la Polynésie française quel que soit, à cet égard, «le contexte économique» même défavorable. L'article 113-3 dispose en effet 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». Le bénéfice net est en ce sens constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au

cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. Au total, l'ensemble de ces «erreurs» et «oublis» des règles fiscales applicables... n'avaient d'autres but que de contenir le bénéfice fiscal en dessous de cinquante millions de francs CFP afin d'échapper, notamment, à la contribution supplémentaire à l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Compte tenu des nombreuses irrégularités, assez grossières, le service des contributions de la Polynésie française, suivi en cela par la Cour administrative d'appel de Paris, ne pouvait que conclure à l'assujettissement aux cotisations supplémentaire d'IS. La même logique s'appliquait également à l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et à la contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux mobiliers s'agissant des sommes réintégréées aux résultats des exercices clos en 2006, 2007 et 2008.

Dans ces conditions, en raison de la présentation d'une comptabilité irrégulière et non probante, d'erreurs grossières, voire de dissimulation, c'est à bon droit que l'administration a assorti d'une majoration de 40% les suppléments d'imposition mis à la charge du contribuable. Compte tenu de l'ampleur des manquements en cause et du caractère systématique des dissimulations, la société Soprobat peut s'estimer heureux que l'administration n'ait pas reconnu des manœuvres frauduleuses en portant dès lors le taux des majorations à 80%. Le caractère délibéré du manquement résulte en effet de l'ensemble des éléments de fait de nature à établir les erreurs, inexactitudes ou omissions commises par le contribuable qui n'ont pu l'être de bonne foi. A cet égard, le manquement délibéré est établi chaque fois que l'administration est en mesure de prouver que l'intéressé ne pouvait pas ignorer les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui lui sont reprochées et que l'infraction a donc été commise sciemment. La minoration systématique des bases d'imposition (CE, 30 juin 1982, n° 26341, *RJF* 1982, 10, comm. n° 927) ou la comptabilisation sciemment erronée (CE, 4 déc 1981, n° 16321, *RJF* 1982, 1, comm. 64) sont autant de situations où le manquement délibéré est établi. De même, le Conseil d'Etat a pu juger que la bonne foi du contribuable ne pouvait pas être retenue. On comprendra dès lors qu'en l'espèce l'administration fiscale aura finalement fait preuve d'une certaine clémence en s'en tenant à la simple application d'une majoration de 40% prévue pour les contribuables qui n'ont pas présenté leur comptabilité où dont la comptabilité n'a pas été reconnue régulière et probante. **Loïc Levoyer**

\*\*\*

\* CAA, Paris, 31 mai 2013, req. 12PA04633, *Société Papeete Services et Restaurants*, CAA, Paris, 31 mai 2013, req. 12PA04635, *Société Arue Services et Restaurants*, CAA, Paris, 31 mai 2013, req. 12PA04637, *Société Faa'a Services et Restaurants*, CAA, Paris, 31 mai 2013, req. 12PA04639, *Société Taina Services et Restaurants*

*Restaurants* et CAA, Paris, 18 octobre 2013, req. 12PA03391, *Société à responsabilité limitée Kuriri*

**Mots-clefs:** Taxe sur la production de boissons alcoolisées et de certains produits sucrés – Boissons vendues selon la technique «bag in box» – Domaine d'application

Le chapitre VIII du code des impôts a institué en 2001 sur le territoire polynésien une taxe sur la production de boissons alcoolisées et de certains produits sucrés. Cette taxe, qui est recouvrée et contrôlée comme en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), est due par toute entreprise, personne physique ou morale, qui exerce, à titre lucratif et de façon habituelle, une activité de production sur les produits dont la base et le taux d'imposition sont déterminés en fonction de leur nature. Un tarif leur est ainsi applicable selon leur désignation et selon un taux (un tableau explicatif exposé à l'article LP 338-2 reprend ces éléments: boissons fermentées, types d'alcools ou d'eaux, glaces, sirops et bières). Le fait générateur et l'exigibilité de cette taxe sont par ailleurs constitués par la livraison ou l'enlèvement des produits soumis à cette imposition. Il incombe enfin aux personnes qui réalisent ces opérations de déposer chaque mois une déclaration comportant les indications nécessaires à la liquidation et au contrôle de la taxe. Les espèces commentées ont pour point commun de remettre en cause le principe de cette imposition d'une part et d'autre part le montant de la taxe en question telle qu'elle est appliquée à des boissons sucrées et gazéifiées vendues sous marques américaines, selon la technique dite «bag in box» et sous la forme pratique de gobelets en carton ou en plastique. Les boissons susmentionnées sont obtenues à partir de sirops et sont transformées sur place en sodas au moyen de fontaines à boissons en y ajoutant de l'eau filtrée et adoucie et du gaz carbonique alimentaire (selon des ratios et des techniques conformes à ceux imposés par les fabricants) pour être par la suite servies aux consommateurs dans l'établissement des sociétés requérantes. La question de droit posée est dès lors de savoir si ces entreprises sont redevables de la taxe sur la production de boissons alcoolisées et de certains produits sucrés posée au chapitre VIII du code des impôts. Le service des contributions de la Polynésie française répond positivement à cette interrogation et applique la procédure de redressement contradictoire auxdites entreprises. Ces dernières saisissent le tribunal administratif de Papeete. Ce dernier rejette leurs différentes demandes tendant à la décharge de ces cotisations de taxe. Elles relèvent appel de ces jugements devant la cour administrative d'appel de Paris. Cette dernière rejette les demandes des sociétés requérantes dans quatre décisions du 31 mai 2013 et dans une décision du 18 octobre 2013. Le raisonnement du juge est identique dans ces affaires si ce n'est qu'il lui a été demandé dans l'arrêt prononcé en octobre de vérifier la régularité de la procédure d'imposition. Dans ce

dernier cas, la requérante estime que l'administration fiscale n'a pas suivi les procédures formelles imposées par le code des impôts et selon lesquelles le service des contributions devait exercer non pas un contrôle de comptabilité mais un contrôle sur place d'une part et d'autre part garantir le droit de communication aux différents échanges d'informations entre l'administration et la société. Le juge parisien refuse cette interprétation au regard de l'instruction et estime que ces moyens soulevés sont inopérants. Pour le reste – mais c'est l'essentiel à retenir – les différents rejets de la cour administrative de Paris sont justifiés par la qualification qu'elle donne des produits fournis selon la technique «bad in box»: les sociétés rendent consommables les sirops achetés à leur fournisseur et élaborent ainsi, grâce à ce procédé, une transformation des produits. Elles exercent donc bien une activité de production au sens du code des impôts et la remise aux consommateurs de ces boissons, sous la forme de gobelets cartonnés ou plastifiés, constitue aussi un enlèvement de produits soumis à la taxe. De plus, la taxe étant assise sur le volume de boissons produit et livré ou enlevé et non sur le volume effectivement réglé par les clients ou consommé, il n'y a pas lieu de tenir compte des quantités de boissons jetées ou non consommées. La cour administrative d'appel de Paris ne peut dès lors que confirmer l'interprétation initiale du service des contributions et rejeter les demandes des sociétés requérantes. Ces affaires ne sont pas sans rappeler l'interprétation donnée de l'article 520 A du code général des impôts (CGI) en France par la chambre criminelle de la Cour de cassation dans un arrêt n°11-81791 en date du 16 mai 2012 (publié au bulletin criminel, 2012, n°125). Dans cette affaire, la haute juridiction judiciaire casse l'arrêt rendu par la cour d'appel de Versailles en date du 7 janvier 2011. Elle considère que la société en cause fabrique des sodas qu'elle vend à partir de sirops, fournis dans des outres en plastiques ou en cartons, qu'elle transforme en sodas dans ces fontaines en y ajoutant de l'eau et du gaz carbonique alimentaire. Elle estime ainsi que les boissons vendues sont identiques à celles vendues en bouteilles ou en canettes dans le commerce. Elle estime enfin que les gobelets constituent au même titre que des canettes habituelles des unités de conditionnement au sens de l'article 520 A CGI parce qu'ils sont précisément plastifiés ou cartonnés et hermétiquement fermés pour être consommés sur place ou à emporter. La Cour de cassation renvoie en conséquence les parties devant la cour d'appel de Paris pour qu'elle puisse juger l'affaire au fond. On ne saurait donc que trop conseiller les sociétés requérantes devant la cour administrative d'appel de Paris et leurs avocats de suivre cette affaire pendante devant le juge judiciaire, d'autant que la loi de pays 2013-21 du 16 juillet 2013 a monté les tarifs de la taxe incriminée sur le territoire polynésien. On ne peut que constater aujourd'hui l'unité des juges administratifs et judiciaires quant à ces impositions sur la production de boissons alcoolisées et de certains produits sucrés.

**Jean-François Boudet**

\*\*\*

\* CAA Paris, 29 septembre 2013, req. 12PA03668, 12PA03669, 12PA03670, 12PA03671, 12PA03672, 12PA03673, *Société Star Invest Polynésie*

**Mots-clefs:** TVA - Représentant fiscal - Accréditation

Selon l'article 344-2 du code territorial des impôts, dans sa version en vigueur au moment des faits, «Lorsqu'une personne établie hors de Polynésie française y est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée ou doit y accomplir des obligations déclaratives ou encore y recevoir des remboursements de crédit de taxe non imputable, elle est tenue de faire accréditer auprès du service des contributions, un représentant assujetti établi en Polynésie française qui s'engage à remplir les formalités lui incombant et, en cas d'opérations imposables, à acquitter la taxe à sa place. Dans le cadre de cette accréditation, elle peut en outre déclarer ce même représentant habilité à percevoir en son nom tout remboursement de taxe. A défaut, la taxe sur la valeur ajoutée, et le cas échéant les pénalités qui s'y rapportent, sont dues par le bénéficiaire de l'opération imposable. Le prestataire et le bénéficiaire sont solidairement tenus au paiement de la taxe». Cette disposition n'est pas sans rappeler l'article 289 A du CGI: «Lorsqu'une personne non établie dans l'Union européenne est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée ou doit accomplir des obligations déclaratives, elle est tenue de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant assujetti établi en France qui s'engage à remplir les formalités incombant à cette personne et, en cas d'opérations imposables, à acquitter la taxe à sa place. A défaut, la taxe sur la valeur ajoutée et, le cas échéant, les pénalités qui s'y rapportent, sont dues par le destinataire de l'opération imposable».

Rappelons que le représentant fiscal s'engage à remplir les formalités incombant aux assujettis et, en cas d'opérations imposables, à acquitter la TVA à leur place. A défaut de représentant fiscal accrédité, la TVA et les éventuelles pénalités s'y rapportant sont dues par le destinataire des opérations imposables, en qualité de débiteur solidaire (voir, par exemple, CE, 26 juillet 1985, req. 42888; CE, 5 avril 2006, req. 276602, *Société Editions Magellan*; CAA Lyon, 7 février 2012, req. 11LY01390, *Société Chabi Investment*; CAA Lyon, 12 juillet 2007, req. 04LY01394, *Société Princesse de Provence GMBH and Co KG*).

Aux termes de l'arrêté, adopté par le Président de la Polynésie, n° 1132 CM du 21 juillet 2009 fixant les modalités de représentation fiscale en Polynésie, «le service des contributions peut refuser l'accréditation lorsque le représentant pressenti ne présente pas toutes les garanties de sérieux dans l'accomplissement des obligations déclaratives et/ou de paiement» (article 4); «le service des contributions notifie par écrit au représentant fiscal l'octroi ou le refus de l'accréditation dont il

adresse une copie au représenté. La décision de refus est motivée. Elle peut être fondée sur le comportement fiscal de la personne proposée comme représentant fiscal au regard de ses obligations déclaratives et du paiement de l'impôt ou sur les capacités financières de cette personne par rapport à l'importance des opérations à réaliser dans le cadre de la représentation fiscale. Elle peut également être fondée sur la circonstance que la représentation fiscale n'est demandée que pour certains impôts, droits et taxes limitativement désignés par les parties» (article 5).

La qualité de représentant fiscal découle donc de l'accréditation donnée par l'administration; c'est d'ailleurs ce que le Conseil d'Etat a déjà pu affirmer quant à la mise en œuvre de la disposition législative métropolitaine à propos de la «qualité de représentant fiscal, qui résulte de la seule accréditation qui lui a été donnée, avec son consentement, par l'administration fiscale» (CE, 24 juillet 2009, req. 309278, *Société Fis-Vopart: Dr. fiscal* 2009, comm. 568, note Bonnet; *RJF* 2009, n° 931; *BDCF* 2009, n° 126, conclusions Escaut).

Dans les affaires nous intéressant ici, la société Star Invest Polynésie, venant aux droits Oryom Polynésie à laquelle elle a succédé, s'était vue refuser par le directeur des impôts et des contributions publiques de la Polynésie des accréditations en tant que représentant fiscal de diverses sociétés; décisions que le tribunal administratif de Papeete n'a pas annulées (jugements n° 1100650, 1100651, 110062, 1100653, 1100654 et 1100655 du 15 mai 2012<sup>2</sup>). Le directeur des impôts avait, dans ses décisions, refusé les accréditations demandées en raison «de l'antériorité [des] opération[s] de défiscalisation et de l'absence de déclaration dans les délais».

La société Star Invest Polynésie avait sollicité les accréditations en tant que représentant de différentes sociétés par des courriers reçus par la direction des impôts et des contributions publiques le 31 décembre 2010. D'une part, la TVA en cause se rapportait, dans tous les cas, à des opérations de location. Cette TVA est exigible lors de l'encaissement des loyers. Or les demandes d'accréditations reçues fin décembre 2010 concernaient des opérations de défiscalisation réalisées quelques années plus tôt (2005, 2006 ou 2007). Aussi, pour les loyers encaissés

---

2 Ces jugements peuvent être consultés sur le site du Tribunal administratif de la Polynésie française. Respectivement pour les cinq premiers:

<<http://www.jurisdapoly.pf/attachments/article/307/1100650.pdf>>

<<http://www.jurisdapoly.pf/attachments/article/308/1100651.pdf>>

<<http://www.jurisdapoly.pf/attachments/article/309/1100652.pdf>>

<<http://www.jurisdapoly.pf/attachments/article/310/1100653.pdf>>

<<http://www.jurisdapoly.pf/attachments/article/311/1100654.pdf>>

dans le cadre de ces opérations en application de contrats passés entre 2005 et 2008, la TVA devait être déclarée avant le 31 décembre 2010, date à laquelle les demandes d'accréditation ont été reçues. Ces demandes étaient donc très tardives par rapport à la date d'exigibilité de la TVA; ceci explique le refus du directeur des impôts à raison «de l'antériorité de l'opération de défiscalisation». D'autre part, selon l'article 7 de l'arrêté du 21 juillet 2009, «pour l'ensemble des opérations imposables réalisées en Polynésie française, le représentant fiscal a l'obligation de délivrer des factures. Il indique expressément sur ces documents qu'il agit en sa qualité de représentant fiscal». Selon l'article 8 du même texte, «s'étant engagé à remplir les formalités incombant au représenté, le représentant fiscal doit tenir la comptabilité de l'ensemble des opérations réputées réalisées en Polynésie française par le représenté et déposer les déclarations au titre des impôts, droits ou taxes auxquels ces opérations sont soumises». Or, pour les opérations de locations imposables en cause, la société Oryom Polynésie, aux droits de laquelle venait la société Star Invest Polynésie, n'a pu délivrer de telles factures et indiquer sur ces documents qu'elle agissait en sa qualité de représentant fiscal, comme y insiste le tribunal administratif, et a, en outre, omis de déposer dans les délais un certain nombre de déclarations lui incombant. Or les articles 4 et 5 de l'arrêté du 21 juillet 2009 donnent la possibilité à l'administration fiscale territoriale de refuser l'accréditation en raison, entre autre, du manque «de garanties de sérieux dans l'accomplissement des obligations déclaratives» ou encore du «comportement fiscal de la personne proposée comme représentant fiscal au regard de ses obligations déclaratives». La Cour administrative d'appel, confortant le jugement du tribunal administratif, a estimé que le comportement fiscal de la personne proposée comme représentant fiscal (la société requérante venant aux droits de la société Oryom Polynésie) suffisait à justifier les décisions du directeur des impôts. **Xavier Cabannes**

\*\*\*

\* Cour administrative d'appel de Paris, 12 décembre 2013, req. 12PA03223, *M. et Mme A.*

**Mots clefs:** Outre-mer – Impôt sur le revenu – Investissement – Réduction d'impôt

Le choix politique consistant à faire de l'impôt un instrument du développement économique n'est nullement novateur et n'est nullement une spécificité française (voir, «Fiscalité et développement, Régulation juridique internationale, système fiscaux et développement dans l'espace caraïbe», Dir. J-L Albert, M-J Aglaé, Cujas, 2006; B Castagnède, «Fiscalité et ressources des collectivités ultramarines», pages 271-283, in «Les Outre-mer à l'épreuve du changement. Réalités et

perspectives des réformes territoriales», Dir J Daniel, GRALE, L'Harmattan, 2011; J Boudine, «Le régime fiscal des collectivités d'outre-mer», L'Harmattan, 2011). Le recours à la dépense fiscale qui peut être définie comme étant «un régime fiscal de faveur se traduisant par des dispositions dérogatoires eu droit commun» (J-L Albert, L Saïdj, «Finances publiques», Dalloz, 8<sup>ème</sup> édition, 2013, page 283), est devenu un choix du quotidien des politiques publiques, une forme courante, usuelle, de l'interventionnisme public, a fortiori lorsque la dépense budgétaire n'est plus en mesure d'être mise en œuvre.

La dépense fiscale peut prendre des formes diverses: amortissement exceptionnel ou accéléré, abattement particulier, exonération, déduction, réduction d'impôt, crédit d'impôt, etc.

Les Outre-mer font partie des territoires bénéficiaires de tels instruments d'intervention destinés à contribuer à leur développement notamment économique (mais aussi en matière de logement...), en faveur de certains secteurs d'activité ou de certains territoires ou certaines parties d'un territoire à raison des handicaps qui sont les leurs (voir, «Aménagement du territoire et développement durable. Les collectivités françaises de l'espace Amazonie-Caraïbe en quête d'un projet territorial», Dir. M-J Aglaé, Cujas, 2009).

L'article 199 undecies B du Code général des impôts a pour objet de favoriser de façon générale l'investissement financiers de contribuables domiciliés en France dans des investissements productifs neufs réalisés dans les départements d'outre-mer, Saint-Barthélemy, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, Saint-Martin, aux Îles Wallis-et-Futuna, mais aussi dans les Terres australes et antarctiques.

Cet investissement peut concerner des entreprises exerçant des activités agricoles, industrielles, commerciales ou artisanales avec des exceptions (commerce, éducation, santé, aide sociale, banque, finance, assurance, activités immobilières, navigation de croisière, etc.).

Il participe de quelques dispositifs fiscaux destinés à favoriser les investissements outre-mer et qui ont échappé pour partie aux mécanismes de plafonnement des réductions d'impôt sur le revenu, le Conseil constitutionnel estimant qu'il est loisible «au législateur de fixer, en fonction des buts qu'il se propose, des limitations différentes aux avantages fiscaux qu'il institue à condition qu'il se fonde sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts poursuivis et qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques» (considérant 121, Conseil constitutionnel, décision 2012-662 DC du 29 décembre 2012, Loi de finances pour 2013, *JORF*, 30 décembre 2012, pages 20966 et suivantes).

On rappellera que le Conseil constitutionnel avait censuré la réforme de différents dispositifs fiscaux en ce domaine en raison de la complexité des règles adoptées et des incertitudes en résultant pouvant être source «d'insécurité juridique» (considérants 84 et s., Conseil constitutionnel, décision 2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de finances pour 2006, *JORF*, 31 décembre 2005, pages 20705 et suivantes).

L'avantage fiscal est une réduction d'impôt qui peut aller actuellement de 38,25% du montant de l'investissement réalisé par le contribuable, hors taxe et hors frais de toute nature à 45,9% en Guyane et à Mayotte, Saint-Pierre-et-Miquelon, Wallis-et-Futuna, ces taux étant plus élevés pour certains types d'investissement et selon leur localisation.

Cette réduction d'impôt bénéficie aux investissements réalisés par une société soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés et relevant d'un ensemble de conditions tenant au siège, au capital..., les investissements eux-mêmes devant avoir reçu un agrément ministériel préalable selon leur niveau atteint, des conditions d'emploi, d'utilisation, pouvant aussi être posées.

Cet instrument fiscal est relativement ancien et a donné lieu à des réformes successives, le concept d'investissement neuf ayant été introduit par la loi de finances pour 1999 en son article 88, la loi de programme pour l'outre-mer (loi 2003-660 du 21 juillet 2003, décret 2004-203 du 3 mars 2004 pris pour l'application des articles 199 undecies B, ...) ayant repris ce mécanisme dans le cadre d'un nouveau régime juridique devenu l'article 199 undecies B (article 21 de la loi).

Cet article a peu évolué dans son contenu depuis 2003.

Un tel dispositif fiscal (réformé à nouveau par l'ordonnance 2013-837 du 19 septembre 2013), relativement attractif, fait partie d'un ensemble significatif d'aides à l'investissement outre-mer instituées par le législateur et que le Tome II «Evaluation des voies et moyens Dépenses fiscales» qui accompagne le projet de loi de finances pour 2014 a estimé au nombre de 26 pour un coût évalué à près de 4 milliards d'euros.

Ce système d'incitation fiscale visé à l'article 199 undecies B permet de tels investissements d'ici au 31 décembre 2017; il a été évalué comme représentant un coût pour l'Etat de 470 millions d'euros en 2012 pour près de 20 000 bénéficiaires (19 450 ménages en 2012), 380 millions en 2013, 380 millions en 2014 (Annexe au projet de loi de finances pour 2014, «Evaluation des voies et moyens». Tome II «Dépenses fiscales», page 75).

Ce dispositif, déclaré par la Commission européenne comme compatible avec le régime européen relatif aux aides d'Etat, a donné lieu à de nombreux contentieux essentiellement fondés sur la contestation par l'administration fiscale des dépenses ainsi réalisées par les contribuables aux fins de bénéficier de cet avantage fiscal.

Une simple recherche sur le site «Legifrance» fait ainsi apparaître (au 31 décembre 2013) 158 décisions rendues par des juridictions administratives intéressant directement l'article 199 undecies B du CGI, dont 88 au titre de la seule année 2013, signe d'un gonflement du contentieux en ce domaine et dont on perçoit bien le sens à la lecture des décisions en question.

L'arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Paris s'inscrit dans cet ensemble.

Il fait suite à un jugement du Tribunal administratif de Melun qui avait notamment rejeté les demandes des contribuables et en particulier une demande de décharge de cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu au titre des années 2004 à 2006, jugement que va confirmer la Cour administrative d'appel de Paris.

En l'espèce, l'administration fiscale avait contesté la déduction d'un investissement réalisé en Guadeloupe et qui avait porté sur l'acquisition d'un avion d'occasion utilisé pour des circuits touristiques par l'intermédiaire d'une société.

On peut sans doute se demander en quoi il pouvait y avoir un litige puisque l'avion en question, objet de l'investissement, était d'occasion ce qui violait les dispositions de l'article 199 undecies B telles que fixées depuis la réforme réalisée en 1998.

En réalité, les particuliers en question ont sans doute été victimes d'une interprétation quelque peu élargie de la réforme de 1998 donnée par l'administration fiscale et qui a pu paraître plus ouverte s'agissant du type d'investissement éligible. Pour autant, la difficulté était que les contribuables en question s'appuyaient sur un ensemble d'instructions fiscales antérieures à la loi de programme pour l'outre-mer de 2003.

La Cour a ainsi estimé que la loi en question avait «significativement modifié le dispositif d'aide fiscale aux investissements outre-mer; qu'ainsi toutes les instructions administratives et la documentation de base antérieures à l'intervention de la loi... sont devenues caduques dans leur entier dès la date d'entrée en vigueur de la nouvelle loi» et sont donc inopposables à l'administration.

Est-ce si évident que cela, dès lors que la Cour reconnaît que la nouvelle doctrine administrative n'a été forgée que le 30 janvier 2007 (Instruction 5 B-2-07, BOI, n°15 du 30 janvier 2007)?

Le concept d'investissement productif neuf date de 1998; les souplesses apportées ne sont de ce fait que le fruit de positions de l'administration. On a ainsi assisté à un retour à la lettre même des textes, l'investissement productif devant répondre au sens de l'instruction de 2007 (reprise aujourd'hui au BOFiP) à trois conditions:

- l'acquisition ou la création de moyens d'exploitation, permanents ou durables capables de fonctionner de manière autonome,

- un investissement en pleine et entière propriété de l'entreprise, de la société ou du groupement qui l'inscrit à son actif,

- doit être considéré comme un investissement neuf, un bien qui vient d'être fabriqué ou construit et qui n'a pas encore été utilisé («en règle générale les biens neufs doivent donc être achetés directement à des fabricants ou des commerçants revendeurs. Ils peuvent également être construits par l'entreprise elle-même», l'instruction de 2007 admettant cependant qu'une immobilisation puisse être considérée comme étant à l'état neuf même si elle a déjà fait l'objet «d'une première vente à un utilisateur, si le rachat a, lieu peu de temps après la première acquisition et avant toute mise en service»).

Or, dans une telle démarche, l'investissement doit pouvoir être vérifié par l'administration fiscale tant dans sa réalité que dans son emploi dans l'entreprise que dans son achat durant la période ayant donné lieu à l'avantage fiscal dont se prévaut un contribuable.

De fait, c'est sur ce terrain que la rencontre entre contrôleur, entreprise et contribuable devient plus délicate.

Que révèle en effet l'abondant contentieux devant le juge de l'impôt qui dans sa très grande majorité des cas donnera raison à l'administration fiscale?

Il révèle le caractère attractif de ces mécanismes de dépense fiscale et la tentation d'en abuser voire de faire croire à un contribuable que l'investissement est totalement conforme à la législation fiscale, le contribuable ne pouvant brandir en l'espèce que sa bonne foi qui sera écartée (tout comme fréquemment le «principe communautaire de proportionnalité» en cherchant à se situer sur le terrain du droit de l'Union).

Mais le contribuable est-il à même de vérifier par lui-même la réalité de l'investissement que lui propose un conseiller en défiscalisation?

Trop de sociétés ont ainsi pu abuser d'une volonté de défiscalisation évidente chez des particuliers.

Le suivi de la jurisprudence révèle ainsi que dans tous les territoires d'outre-mer, nombre de sociétés ayant organisé un tel type d'investissement ne répondaient pas toujours aux exigences posées par le législateur mais aussi précisées par l'administration fiscale, ce qui est un autre problème s'agissant d'aides aux entreprises lorsque l'on perçoit la volonté historique de cette administration d'introduire en permanence des mécanismes restrictifs à cet interventionnisme.

Ainsi, dans un arrêt encore plus récent que celui objet de la présente analyse, la Cour administrative d'appel de Paris avait noté «l'absence physique des matériels objets des investissements... la Cour ne trouvant aucun document permettant d'attester de l'existence des investissements en cause» (20 décembre 2013, req. 12PA02351), et alors même que la société concernée avait inscrit à son actif «les matériels litigieux»! De la même façon, la Cour administrative d'appel de Douai a pu valider les thèses de l'administration à propos de l'aménagement d'un laboratoire de boulangerie-pâtisserie à la Réunion parce que l'investissement n'avait pas été réalisé en 2005, année dont se prévalaient les contribuables pour mettre en œuvre la réduction d'impôt (9 juillet 2013, req. 13DA00140). La même Cour écartait la requête de contribuables en raison de ce que les entreprises ayant réalisé un investissement ne justifiaient pas avoir obtenu l'agrément nécessaire au vu du montant de leurs investissements (parce que les sociétés concernées avaient fractionné leurs investissements) mais aussi parce que les matériels concernés n'avaient pas été livrés au cours de l'année ayant donné lieu à la déclaration des contribuables intégrant l'avantage fiscal (4 octobre 2012, req. 11DA01503); c'est aussi parce que les investissements n'avaient pas été réalisés dans l'année, faute de date sur les documents relatifs à la réception des matériels, que l'avantage fiscal fut écarté (Cour administrative d'appel de Nancy, 12 décembre 2013, req. 12NC01463); par ailleurs, la Cour administrative d'appel de Douai a écarté la requête de contribuables parce que, à propos encore d'un investissement à la Réunion, celui-ci n'existait pas, la société en cause n'ayant passé aucune commande, achat ou importation à ce sujet et reconnaissant le caractère fictif des factures émises, la société n'ayant de plus à l'époque aucune existence matérielle (5 juillet 2012, req. 11DA00415). La Cour administrative d'appel de Nancy avait rendu une décision similaire en 2011 avec les mêmes acteurs à la Réunion (29 septembre 2011, req. 10NC01033).

Le commentateur ose ici une remarque prudentielle: se méfier des sociétés portant des noms de fleurs: les affaires traitées par la Cour de Nancy précitées concernaient des sociétés en participation (SEP) du nom de société Pétunia, de SEP Magnolia, de SEP Clématite!

L'approche réunionnaise des choses peut cependant prendre aussi une tournure spatiale, puisque toujours dans le secteur de la boulangerie, la Cour administrative

d'appel de Nancy confirmait un jugement du TA de Besançon écartant la requête de contribuables à propos des investissements initiés par une SEP Cosmos 3 (mais les cosmos sont aussi une fleur), les investissements concernés se trouvant soit dans une autre boulangerie que celle concernée par l'investissement, soit manquant, soit étant entreposés dans un garage...» (31 mai 2012, req. 11NC00210).

En revanche, on notera un cas particulier de rejet des thèses de l'administration dès lors que la condition de l'agrément préalable de l'investissement n'était pas requise (18 octobre 2012, req. 11NC00231, cette fois concernant une société Cosmos 1!).

Mais le contrôle de l'administration n'a pas que des conséquences pour les particuliers; notons ainsi, que la Cour administrative d'appel de Paris devait rejeter la requête d'une société s'agissant d'un rappel de TVA majoré de 80%, à propos d'un investissement qui aurait été réalisé au travers de l'acquisition d'un engin de chantier, cette société ayant pour vocation «l'acquisition, la location et l'exploitation directe ou indirecte de matériels destinés à des entreprises situées dans les départements et territoires entrant dans le cadre des activités visées à l'article 199 undecies B»; or, en l'espèce, cette opération réalisée sous les auspices d'une société spécialisée en investissements défiscalisés en Polynésie française, avait consisté en l'achat et la location du dit engin, engin qui n'existait pas en réalité, une facture présentée par une entreprise polynésienne pour en justifier étant en outre considérée comme fictive! Mais en l'espèce, le gestionnaire principal, des différentes sociétés concernées était la même personne, subtil montage de sociétés en interaction entre la métropole et la Polynésie!

Ces quelques cas illustrent bien le revers de la médaille s'agissant de l'attrait que représente l'appât de la défiscalisation, qui ne passe pas seulement par le dispositif ici commenté, et qui impliquent de la part du contribuable une réelle attention voire une vigilance prudentielle parfois digne d'un «Sherlock Holmes» ou d'un «Hercule Poirot» fiscal! **Jean-Luc Albert**

**CHRONIQUE DE JURISPRUENCE FISCALE  
RELATIVE A LA POLYNESIE FRANCAISE  
TABLES DECENNALES DES DECISIONS DE JUSTICE  
COMMENTEES POUR LES ANNES 2004 A 2013**

<i>Auteurs</i>	<i>Décisions</i>	<i>Références</i>
Jean-Luc ALBERT	CAA Paris, 12. 12. 13, <i>M. et Mme A.</i>	<i>Ce volume</i>
Jocelyn BENETEAU	CAA Paris, 5. 3. 10, <i>Sté Milkus Occasions</i>	2011, vol. 17, p. 116
Fabrice BIN	CAA Paris, 24. 3. 06, <i>Sté Tahiti Pas Cher</i>	2007, vol. 13, p. 215
	CAA Paris, 26. 5. 06, <i>Sté nationale RFO</i>	2007, vol. 13, p. 217
	CAA Paris, 13. 10. 11, <i>Equip Automobiles et M. Daniel A</i>	2012, vol. 18, p. 159
Claire BOSSEBOEUF	CAA Paris, 15. 9. 11, <i>M. A.</i>	2012, vol. 18, p. 157
Jean-François BOUDET	CE, 3. 4. 06, <i>Sté Brasserie de Tahiti</i>	2007, vol. 13, p. 202
	CE, 31. 7. 09, <i>Sté nationale RFO</i>	2010, vol. 16, p. 199
	CE, 7. 5. 10, <i>Sté Global Trading International</i>	2011, vol. 17, p. 105
	CE, 21. 5. 12, <i>Sté Interoute</i>	2013, vol. 19, p. 135
	CAA Paris, 8. 7. 04, <i>PF c/ Pierre Frebault</i>	2006, vol. 12, p. 146
	CAA Bordeaux, 7. 2. 06, <i>René Fontaine</i>	2007, vol. 12, p. 210
	CAA Marseille, 7. 2. 06, <i>Jacques Derrien</i>	2007, vol. 12, p. 210
	CAA Paris, 7. 3. 08, <i>Synd. de l'imprimerie, de la presse...</i>	2009, vol. 15, p. 134
	CAA Paris, 27. 4. 11, <i>SARL Publi-Pacific</i>	2012, vol. 18, p. 154
Renaud BOURGET	CAA Paris, 18. 10. 13, <i>Société Papeete Services et Restaurants (et 4 autres espèces)</i>	<i>Ce volume</i>
	CE, 5. 12. 11, <i>Association To Tatou Ai'a</i>	2012, vol. 18, p. 148
Jacques BUISSON	CC, 3. 5. 07, 2007-1 LOM,	2008, vol. 14, p. 199
	CE, 15. 6. 05, <i>PF c/Chalmont</i>	2006, vol. 12, p. 159
	CE, 3. 4. 06, <i>SEGC, Fédération générale du commerce de PF</i>	2007, vol. 13, p. 200
	CE, 12. 1. 07, <i>Flosse, Bopp du Pont</i>	2008, vol. 14, p. 199
	CAA Paris, 9. 11. 12, <i>Victor B.</i>	2013, vol. 19, p. 151
Alexandra CABANNES	Cass. com., 20. 9. 05, <i>Cohen Solal c/ Vercier</i>	2006, vol. 12, p. 155
	Cass, 3 <sup>ème</sup> civ., 6. 12. 06, <i>Teraihaora c/ Costa</i>	2008, vol. 14, p. 222
Xavier CABANNES	TIPCE, 22. 6. 06, <i>EURL Le levant 001 c/ Commission</i>	2007, vol. 13, p. 193

	CE, 15. 3. 06, <i>Flosse</i>	2007, vol. 13, p. 196
	CE, 22. 3. 06, <i>SARL Sajega</i>	2007, vol. 13, p. 199
	CE, 1. 7. 09, <i>Kohumoetini</i>	2010, vol. 16, p. 195
	CE, 7. 10. 09, <i>SETIL</i>	2010, vol. 16, p. 200
	CE, 12. 3. 10, <i>Sté Charcuterie du Pacifique</i>	2011, vol. 17, p. 97
	CE, 5. 12. 11, <i>CGPME de la Polynésie</i>	2012, vol. 18, p. 145
	CE, 9. 7. 12, <i>GIE Bora Bora Bail</i>	2013, vol. 19, p. 138
	CE, 20. 12. 13, <i>Ministre chargé du Budget c/MC</i>	<i>Ce volume</i>
	Cass., 1 <sup>ère</sup> civ., 15. 3. 05, <i>Bruggmann et Boyer</i>	2006, vol. 12, p. 153
	Cass. crim., 2. 4. 08	2009, vol. 15, p. 137
	CAA Paris, 28. 5. 04, <i>Sté Aciers ENGECO</i>	2006, vol. 12, p. 145
	CAA Paris, 28. 9. 04, <i>Alezrah c/Ministre de l'outre-mer</i>	2006, vol. 12, p. 148
	CAA Paris, 22. 10. 04, <i>Sté Audit Pacific</i>	2006, vol. 12, p. 149
	CAA Paris, 27. 5. 05, <i>Bonnardot</i>	2006, vol. 12, p. 158
	CAA Bordeaux, 19. 12. 05, <i>Trillard</i>	2006, vol. 12, p. 161
	CAA Douai, 7. 3. 06, <i>Calmet</i>	2007, vol. 13, p. 213
	CAA Paris, 11. 7. 06, <i>Sté Banque SOCREDO</i>	2007, vol. 13, p. 219
	CAA Paris, 17. 10. 06, <i>Herry</i>	2007, vol. 13, p. 220
	CAA Paris, 10. 11. 06, <i>Sté Midnight Pearls</i>	2007, vol. 13, p. 221
	CAA Paris, 23. 10. 07, <i>PF c/ SEGT</i>	2008, vol. 14, p. 216
	CAA Paris, 26. 6. 09, <i>SA Polygoudronnage</i>	2010, vol. 16, p. 206
	CAA Paris, 2. 10. 09, <i>Sté Sud Pacific Investissement Hôtel Ibisus</i>	2010, vol. 16, p. 208
	CAA Paris, 2. 3. 12, <i>PF c/ Sté Ravai'ai Rau 8 et PF c/ Sté Ravai'ai Rau 1</i>	2013, vol. 19, p. 141
	CAA Paris, 29. 9. 13, <i>Sté Star Invest Polynésie</i>	<i>Ce volume</i>
	CA Papeete, 19. 4. 07, <i>Niger c/ TPG de la Polynésie</i>	2008, vol. 14, p. 226
	TA de la Polynésie, 13. 3. 07, <i>Sté Interoute</i>	2008, vol. 14, p. 217
	TA de la Polynésie, 17. 4. 07, <i>EURL Luigi c/ Moorea</i>	2008, vol. 14, p. 220
	TA de la Polynésie, 26. 7. 07, <i>EURL Black Pearl Gem</i>	2008, vol. 14, p. 221
	TA de la Polynésie, 10. 7. 07, <i>SARL Tien Hing</i>	2008, vol. 14, p. 222
Matthieu CONAN	CE, ord., 6. 7. 06, <i>Président de la PF</i>	2007, vol. 13, p. 204
	CAA Paris, 14. 5. 04, <i>Sté SMPP-SOGEBA</i>	2006, vol. 12, p. 143
Monelle ECKERT-MALECOT	CE, 16. 3. 10, <i>SARL Publi-Pacific</i>	2011, vol. 17, p. 102
	CE, 11. 2. 11, <i>Sté Fiumarella</i>	2012, vol. 18, p. 141

	CAA Paris, 17. 4. 09, <i>Sté Tahiti Nui Télévision</i>	2010, vol. 16, p. 203
	CAA Paris, 13. 4. 12, <i>Sté Salaisons de Tahiti</i> (2 esp.)	2013, vol. 19, p. 145
Delphine GORECKI	CE, 16. 10. 13, <i>Fédération générale du commerce et a.</i>	<i>Ce volume</i>
	CAA Paris, 8. 6. 12, <i>M. A.</i>	2013, vol. 19, p. 147
Alexandre GUIGUE	CE, 30. 6. 10, <i>Masson</i>	2011, vol. 17, p. 112
Simplice KASSI	CAA Paris, 30. 6. 11, <i>COMAT</i>	2012, vol. 13, p. 155
Justin		
KISSANGOULA	CE, 22. 2. 07, <i>SCI Caroline</i>	2008, vol. 14, p. 202
Rodolphe LASSIERRA	CAA Paris, 3. 2. 06, <i>SARL SOFAP</i>	2007, vol. 13, p. 207
	CAA Paris, 7. 11. 08, <i>Sté Interoute</i>	2009, vol. 15, p. 125
Loïc LEVOYER	CAA Paris, 1. 3. 13, <i>SARL Soprobat</i>	<i>Ce volume</i>
Julien MARTIN	CE, 21. 5. 10, <i>Sté polynésienne des eaux et assainissement</i>	2011, vol. 17, p. 108
Bernard POUJADE	CAA Paris, 7. 6. 07, <i>Territoire de la PF</i>	2008, vol. 14, p. 212
Céline VIESSANT	CE, 30. 5. 07, <i>Hoffer c/ Ass. territoriale de la PF</i>	2008, vol. 14, p. 206