

# CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANCAISE - ANNEE 2017

*Chronique coordonnée par Xavier Cabannes\**

Cette livraison de la chronique a été réalisée par **Jacques Buisson**, professeur émérite de l'université Paris Descartes, **Michel Degoffe**, professeur à l'université Paris Descartes, Centre Maurice Hauriou, et **Jeanne Mesmin d'Estienne**, maître de conférences à l'université de Paris Descartes, ainsi que par des étudiantes du Master 2 *Juristes fiscalistes* de l'université Paris Descartes (**Laure Alessandrini**, **Léa Bordet**, **Carlotta Chabassier**, **Manon Jourdan**, **Cansu Koca** et **Pauline Zavoli**)

\*\*\*

Je profite de cette douzième livraison annuelle<sup>1</sup>, pour remercier la *Revue Juridique Polynésienne (RJP)* devenue ensuite le *Comparative Law Journal of the Pacific (CLJP)* pour avoir accueilli cette chronique toujours avec bienveillance. Un très grand merci aux deux infatigables maîtres d'œuvre de la revue, Anthony Angelo, depuis Wellington, et Yves-Louis Sage, depuis Papeete, pour leur amitié, leur gentillesse et leur patience sans cesse renouvelées; l'idée de cette chronique était née lors d'une conversation à Papeete avec Yves-Louis Sage en 2005, lors d'une inoubliable mission universitaire. Cette douzième livraison est aussi l'occasion de remercier sincèrement les nombreux commentateurs qui au fil des livraisons ont participé à cette aventure, certains de manière récurrente, d'autres de manière plus ponctuelle. En douze livraisons, couvrant quatorze années (2004 à

---

\* Professeur à l'université Paris Descartes.

1 Livraisons précédentes: RJP, volume 12, 2006, pages 143 à 162 (ouvrant 2004 et 2005); RJP, volume 13, 2007, pages 193 à 221 (couvrant 2006); RJP, volume 14, 2008, pages 199 à 229 (couvrant 2007); RJP, volume 15, 2009, pages 125 à 144 (couvrant 2008); RJP, volume 16, 2010, pages 195 à 210 (couvrant 2009); RJP-CLJP, volume 17, 2011, pages 97 à 118 (couvrant 2010); CLJP-JDCP, volume 18, 2012, pages 141 à 163 (couvrant 2011); CLJP-JDCP, volume 19, 2013, pages 135 à 152 (couvrant 2012); CLJP-JDCP, volume 20, 2014, pages 235 à 260 (couvrant 2013); CLJP-JDCP, volume 22, 2016, pages 77 à 97 (couvrant 2014 et 2015); CLJP-JDCP, volume 23, 2017, pages 185 à 205 (couvrant 2016).

2017), un très grand nombre de décisions a été commenté et analysé. Il faut espérer que l'exercice a été utile. Il est certain que tous les rédacteurs y ont pris un réel plaisir... écrire sur la Polynésie c'est déjà un peu une invitation au voyage. Cette chronique a, en outre, été à l'origine d'un très beau numéro hors-série du *CLJP*, publié en 2015, sur la fiscalité dans le Pacifique sud: «Regards sur la fiscalité dans le Pacifique sud. Australie, Nouvelle-Calédonie, Nouvelle-Zélande, Polynésie française, Vanuatu, Wallis-et-Futuna». Malheureusement, et c'est bien humain pour un travail commencé en 2006, une certaine lassitude a commencé à s'imposer. Comme le dit le bon sens, «il faut savoir s'arrêter à temps»... Aussi, cette livraison de la «Chronique de jurisprudence fiscale relative à la Polynésie française» est la dernière, laissant ainsi la place à d'autres pour d'autres aventures. Grand merci aux lecteurs et très longue vie au *Comparative Law Journal of the Pacific*!

Xavier Cabannes

Professeur à l'université Paris Descartes

---

Si l'aventure éditoriale de la revue a été, depuis maintenant presque un quart de siècle, jalonnée par nombre d'événements fondateurs, la collaboration avec Xavier Cabannes y occupe cependant une place très particulière.

Il a suffi, comme il veut bien s'en souvenir, d'une seule et très amicale rencontre pour qu'il accepte sans ambages, d'apporter sa caution scientifique à une revue dont le seul nom avait pourtant tout pour lui apparaître comme un aimable divertissement 'exotique'.

Mieux encore, l'enthousiasme menant, comme on le sait, souvent plus loin que beaucoup de raison, Xavier Cabannes s'est proposé de créer et d'animer une chronique sur le droit fiscal de la Polynésie française sans se douter un seul instant qu'il venait de s'engager pour une longue entreprise.

Pendant douze années ne ménageant ni son temps ni sa peine, il a réussi à communiquer son optimisme chaleureux au plus grands noms du droit fiscal français pour qu'ils acceptent de prêter leur concours à la réalisation de sa chronique tout en veillant d'y associer de jeunes chercheurs fiscalistes au talent prometteur.

En pareilles circonstances, la réussite ne pouvait être qu'au rendez-vous et ce dès la première livraison. Chaque nouveau numéro a ensuite construit patiemment ce qui allait devenir au fil du temps, une exceptionnelle et unique banque de données scientifiques sur le droit fiscal de la Polynésie française.

Si aujourd'hui on veut bien reconnaître au sein de la communauté scientifique, une crédibilité au *Comparative Law Journal of the Pacific*, elle le doit certainement beaucoup à la fidèle bienveillante et à l'indéfectible soutien de Xavier Cabannes. Les membres des comités scientifique et de direction de la revue tiennent donc à lui exprimer leur amicale gratitude pour son exceptionnelle contribution éditoriale tout au long de ces douze dernières années.

Yves-Louis Sage  
Septembre 2018

---

**\* Conseil d'Etat, 17 mars 2017, *SOCOTER c/ Polynésie Française*, req 394046**

Les redressements fiscaux à la suite d'une remise en question par l'Administration fiscale des crédits d'impôts accordés aux sociétés polynésiennes dans le cadre des politiques publiques d'investissement font l'objet, depuis une dizaine d'années, de litiges fiscaux abondants<sup>2</sup>, encore illustrée récemment par l'arrêt du Conseil d'Etat n° 394046, en date du 17 mars 2017, qui apporte des éclaircissements procéduraux quant aux délégations de signatures en matière d'actes administratifs en Polynésie Française, au-delà du strict contentieux fiscal des procédures d'incitations prévues par les articles 374-1 et 375-1 du Code des impôts de Polynésie Française, dont l'usage peut faire l'objet de manœuvres frauduleuses par les acteurs économiques.

En 2006, 2007 et 2008 la société par actions simplifiée (SAS) SOCOTER avait pu bénéficier d'un crédit d'impôt pour la construction d'une résidence hôtelière à Papeete, en application des articles 374-1 et 375-1 du code des impôts de Polynésie française permettant aux personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés de bénéficier d'un crédit d'impôt de 60 % pour tout financement égal ou supérieur à 10 millions de francs réalisé dans un projet de construction à vocation hôtelière d'un coût total ou supérieur à 200 millions de francs; le bénéfice du crédit d'impôt étant subordonné à l'engagement pris par le bénéficiaire «de conserver les actions, parts ou apports au moins jusqu'à la date de délivrance du certificat de conformité».

Ainsi la société SOCOTER avait entendu s'inscrire dans l'une des mesures de politiques publiques fiscales phares mises en œuvre en Polynésie française. Constatant que les investisseurs locaux n'avaient que peu recours aux dispositifs de défiscalisation dite métropolitaine, les autorités de Polynésie française qui

---

2 Loi n° 86-824 du 11 juillet 1986 de finances rectificative.

bénéficiaire d'une autonomie fiscale<sup>3</sup>, ont en effet mis en œuvre depuis 1986, date d'entrée en vigueur de la loi Pons, de très nombreux dispositifs de défiscalisation locale, afin de répondre aux difficultés économiques spécifiques soulevées par l'éloignement de la métropole et la situation d'insularité du territoire polynésien<sup>4</sup>, dont les plus récentes sont les lois du pays fiscales n° 2017-33 et n° 2017-34 du 21 novembre 2017 portant modifications du Code des impôts. Parmi les trois régimes en vigueur deux ont notamment été abondamment usités: le régime des investissements indirects permettant d'accorder une réduction d'impôt à toute entreprise en contrepartie de sa participation au financement d'un programme d'investissement dans un secteur d'activité économique éligible et le régime des investissements directs (RID) permettant une exonération d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur les transactions à toute entreprise investissant dans son propre programme d'investissement relevant d'un secteur d'activité économique éligible, sous condition que le montant de l'incitation fiscale polynésienne soit inférieur ou égal à la somme des autres apports, hors défiscalisation métropolitaine. De tels dispositifs ont été parfois considérés comme faisant de la Polynésie française un véritable «paradis fiscal»<sup>5</sup>; toutefois, les mesures de défiscalisation, très contrôlées par le juge, obéissent à des conditions strictes tenant au secteur éligible, au seuil de l'investissement et au dépôt d'une demande d'agrément auprès du conseil des ministres, après avis de la commission consultative des agréments fiscaux. L'arrêté d'agrément précise la nature de l'investissement, le montant de la base défiscalisable, du crédit d'impôt et de la rétrocession au projet et rappelle les droits et obligations du porteur du projet d'investissement. Postérieurement à l'agrément, le porteur du projet fait appel à des personnes physiques ou morales soumises à l'impôt sur les transactions ou à l'impôt sur les sociétés en Polynésie Française, qui en contrepartie de leurs apports dans le financement du projet, bénéficient d'un crédit d'impôt imputable sur trois exercices. Le crédit d'impôt est ensuite rétrocédé par le défiscalisant au projet d'investissement.

Toutefois, l'Administration fiscale est en mesure de remettre *a posteriori* en cause les avantages ainsi accordés. L'impôt dont le crédit a été préalablement accordé devient ainsi immédiatement exigible, nonobstant, le cas échéant, l'expiration des délais de prescription, notamment en cas de non-respect des

- 
- 3 Cour des comptes «L'autonomie fiscale en outre-mer», rapport public thématique, novembre 2013.
  - 4 Voir par ex. D. Migaud *Défiscalisation des investissements outre-mer: un instrument maîtrisé au service du développement: rapport d'information n° 1060*, Assemblée nationale, 9 juillet 1998.
  - 5 J.-F. Boudet «La Polynésienne française est-elle un paradis fiscal?», *CLJP/JDCP*, n° 19, 2013, pp. 40 et suivantes.

conditions prévues par les dispositions des articles 374-1 et 375-1 du code des impôts de Polynésie française. Ainsi à la suite d'une vérification de comptabilité, l'Administration fiscale remet en cause le crédit d'impôt accordé à la société SOCOTER pendant trois ans, en arguant des manoeuvres frauduleuses auxquelles cette dernière se seraient livrées pour en bénéficier. Opérant un redressement fiscal, l'Administration demande ainsi, par un avis d'imposition émis le 10 octobre 2011, le versement des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés dont avait été initialement exemptée la société SOCOTER, assorties d'une majoration, classique, de 80%, pour les trois années écoulées.

La société SOCOTER ayant demandé l'annulation de la décision de l'Administration fiscale, le tribunal administratif de la Polynésie française, par un jugement en date du 11 juin 2013, décharge uniquement la société SOCOTER des impositions et pénalités mises à sa charge au titre de l'année 2006 et rejette le surplus des conclusions de sa demande concernant les années 2007 et 2008. La Polynésie française ayant relevé appel du jugement en date du 11 juin 2013 devant la Cour administrative d'appel de Paris par un arrêté du 1er octobre 2013, signé uniquement par le ministre de l'éducation, de l'enseignement supérieur, de la jeunesse et des sports, au nom du vice-président, ministre de l'économie, des finances et du budget, de la fonction publique, la société SOCOTER forme alors appel incident du même jugement, en soulevant une fin de non-recevoir sur le fondement de l'incompétence de l'auteur de l'arrêté du 1er octobre 2013. Dans le cadre de l'instruction en appel, la Polynésie Française communique alors trois arrêtés, en date respectivement du 17, du 21 et du 23 mai 2013 relatifs aux attributions du vice-président et portant délégation du pouvoir de l'ordonnateur et du conseil de ministre, en réponse à la demande formulée par le greffe. La Cour administrative d'appel de Paris, par un jugement en date du 10 juillet 2015 infirme alors le jugement du tribunal administratif en ce qu'il avait prononcé au profit de la société SOCOTER la décharge d'imposition et des pénalités y afférentes pour l'année 2006. Soulevant par ailleurs d'office un moyen d'ordre public elle rejette l'appel incident formé par la société SOCOTER sur le fondement d'une irrégularité de forme, la société n'ayant pas fait précéder son appel d'une réclamation adressée au président de la Polynésie française, conformément aux dispositions de l'article 611-2 du code des impôts de la Polynésie française. Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 13 octobre 2015 et 13 janvier 2016 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société SOCOTER demande alors au Conseil d'Etat d'annuler la décision du 10 juillet 2015 de la Cour administrative d'appel, de rejeter l'appel de la Polynésie française et de faire droit à son appel incident.

Le Conseil d'Etat dans sa décision n° 394046, en date du 17 mars 2017, infirme le jugement de la Cour administrative d'appel de Paris en rappelant qu'au terme du second alinéa de l'article 4 de la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations, repris à l'article L. 212-1 du code des relations entre le public et l'administration: «Toute décision prise par l'une des autorités administratives mentionnées à l'article 1er comporte, outre la signature de son auteur, la mention, en caractères lisibles, du prénom, du nom et de la qualité de celui-ci». Elle relève qu'en refusant de tirer les conséquences du défaut de justification de l'existence d'une délégation de signature au profit du ministre, auteur de l'acte, à la date de l'arrêt du 1er octobre 2013, la Cour administrative d'appel a insuffisamment motivé son arrêt et commet une erreur de droit. Elle annule ainsi l'arrêt du 10 juillet 2015 et renvoi l'affaire devant la Cour administrative d'appel de Paris.

L'affaire opposant la Société SOCOTER à l'Administration fiscale polynésienne, au-delà des seules questions soulevées par la maîtrise par l'Administration fiscale des dispositifs d'incitation à l'investissement en Outre-Mer, révèle ainsi également les enjeux des procédures administratives de délégation de signature en Polynésie française au regard de la «souveraineté fiscale»<sup>6</sup> qui lui est reconnue. En effet la question à laquelle répond en premier lieu le Conseil d'Etat apparaît comme une question classique de contentieux administratif, portant sur la recevabilité d'un arrêté sans justification ou avec une justification incomplète de l'existence d'une délégation de signature. La délégation de signature étant l'acte par lequel le représentant d'une autorité administrative autorise un agent, qui lui est subordonné, à signer certaines décisions, à sa place, mais sous son contrôle et sa responsabilité, son régime juridique l'oblige à se conformer à plusieurs conditions cumulatives, à savoir que ladite délégation doit être autorisée par un texte, publiée et notifiée aux intéressés, être suffisamment précise quant au champ des attributions déléguées et enfin être consentie à une personne subordonnée au délégant et nominativement désignée<sup>7</sup>. Les décisions prises par le délégataire étant

---

6 A. Guigue «L'autonomie fiscale de la Polynésie française» in X. Cabannes (ed.) *Regards sur la fiscalité dans le Pacifique sud/Issues on taxation in the South Pacific, Comparative Law Journal of the Pacifique*, Hors-Série XVIII, 2015, pp. 25 et suivantes. Plus spécifiquement sur l'usage de cette notion p. 34.

7 Voir par ex. CE, 2 décembre 1892 *Mogambury*, Rec. Leb. p. 838 ; CE, 5 mai 1950 *Buisson*, Recueil, p. 258, CE, 28 juin 1957 *Société X*, RDP, 1957 p. 1072 ; CE, 30 juin 1961 *Procureur général de la Cour des comptes*, RDP, 1961, p. 845 ; CE, 13 mai 1949 *Couvrat*, Dalloz 1950 p. 7 ; CE, 1<sup>er</sup> février 1946 *Lériot*, Recueil, p. 31, CE, 27 avril 1987 *Société Mercure-Paris Étoile*, AJDA, 1987 p. 527 ; CE, 10 avril 1959 *Fourré-Cormeray*, RDP, 1959 p. 1223.

réputées prises par le délégant, le délégant demeure ainsi responsable des décisions prises par le délégataire en cas d'engagement de la responsabilité administrative.

En Polynésie française, les procédures de délégations de signature au sein de l'Administration sont fixées par la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française<sup>8</sup>. Conformément à l'article 95 dudit Statut les attributions individuelles des ministres s'exercent par délégation du président de la Polynésie française et dans le cadre des décisions prises par le conseil des ministres et cela sans préjudice des attributions qui leur sont confiées par les actes prévus à l'article 140 dénommés «lois du pays»<sup>9</sup> et par les délibérations de l'assemblée de la Polynésie française. Chaque ministre est responsable devant le conseil des ministres de la gestion des affaires et, le cas échéant, du fonctionnement des services relevant du secteur administratif dont il est chargé. Par ailleurs, conformément à l'article 96 du même Statut, le président de la Polynésie française et les autres membres du gouvernement adressent directement aux chefs des services de la Polynésie française, toutes instructions nécessaires pour l'exécution des tâches qu'ils confient auxdits services. A ce titre les responsables des services de la Polynésie française peuvent signer, au nom du président de la Polynésie française ou d'un autre membre du gouvernement et par délégation, l'ensemble des actes relatifs aux affaires des services placés sous leur autorité, à l'exception des «lois du pays». Ces délégations s'exercent sous l'autorité du président ou du membre du gouvernement dont relèvent les responsables des services, le changement de président ou de membre du gouvernement ne mettant pas fin à ces délégations. Le président de la Polynésie française et les autres membres du gouvernement peuvent également donner délégation de signature à leurs membres de cabinet ainsi qu'aux chefs des services de l'Etat. C'est donc sous le timbre du Président, du Vice-Président ou du ministre de tutelle et au nom de celui-ci que les agents administratifs prennent les arrêtés et autres décisions pour lesquels ils ont reçu délégation de signature. L'acte administratif devant normalement être précédé de la formule classique: "*Pour le ministre et par délégation*".

---

8 A. Moyrand «Introduction à l'étude des institutions politiques et administratives de la Polynésie française, Loi organique statutaire du 27 février 2004» *Comparative Law Journal of the Pacific*, décembre 2013, p. 102; A. Troianiello «Le nouveau statut d'autonomie de la Polynésie française (loi n° 2004-192 du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française)», *RFDC*, n° 60, 2004, p. 833.

9 Pour une étude complète de cette nouvelle catégorie d'actes, voir notamment J.-P. Pastorel «Le champ de compétences de la «loi du pays» en Polynésie française», in M. Debène et J.-P. Pastorel, *La «loi du pays» en Polynésie française*, L'Harmattan, 2011, p. 101.

Alors que la doctrine administrative a pu déplorer, ces dernières années, l'interprétation par trop protectrice de la personne signataire en matière de délégation de signature, conduisant à réduire à peu de chagrin l'usage devant les tribunaux du moyen tiré de l'incompétence du signataire en cas de délégation de signature<sup>10</sup>, le Conseil d'Etat fait ici une interprétation très stricte de l'exigence de justification de la délégation de signature, très favorable à l'administré. En relevant que la Polynésie française se borne à communiquer des arrêtés relatifs au délégation du pouvoir de l'ordonnateur et du conseil des ministres, sans fournir la preuve d'une délégation spécifique de signature au profit du ministre de l'éducation, de l'enseignement supérieur, de la jeunesse et des sports, au nom du vice-président, ministre de l'économie, des finances et du budget, de la fonction publique, le Conseil d'Etat rappelle ainsi avec force que la délégation de signature doit désigner nominativement l'autorité délégataire et fixer d'une manière précise le champ de la délégation. Cette décision est en soit tout à fait révélatrice de l'ambiguïté du statut de la Polynésie fiscale, déjà relevé à plusieurs reprises, notamment en matière financière par la doctrine<sup>11</sup>. Alors que le rapport de la Cour des comptes portant sur «l'autonomie fiscale en Outre-Mer» avait déjà souligné en 2013 la dépendance de la collectivité polynésienne à l'égard de l'Etat et mis en évidence un certain nombre de contraintes, souvent non juridiques, limitant le pouvoir fiscal polynésien, l'application stricte par le juge administratif des règles contentieuses de délégation de signature, vient ici, encore une fois, encadrer très strictement, les marges de manœuvres de l'Administration polynésienne. **Jeanne Mesmin d'Estienne**

\*\*\*

**\* CAA Paris, 29 septembre 2017, Société Euro Stock Import, req. 16PA01907**

Le contentieux du recouvrement, en dépit de son apparente simplicité, réserve bien des surprises à ceux qui y ont recours. Tel est le cas de la Société Euro Stock Import.

A l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur la période allant de juin 2003 à juin 2008, la Société Euro Stock Import a fait l'objet d'un redressement en matière d'impôts directs. Après rejet de sa réclamation, elle a saisi le juge de l'impôt d'une demande en décharge des cotisations d'impôt qui lui étaient infligées.

---

10 Voir par exemple, CE, 2 juillet 2010, n° 325521.

11 Voir par exemple sur la question des impôts locaux, CE, 9 juillet 2012, *Groupement d'intérêt économique Bora Bora Bail*, n° 331842, CLJP/JDCP, volume19, 2013, pp. 138-141, comm. X. Cabannes.



Par jugement du 30 juin 2011, le Tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté sa demande. Après avoir interjeté appel, la Cour administrative d'appel de Paris a confirmé ce jugement par un arrêt rendu le 7 décembre 2012, devenu définitif. La Société Euro Stock Import s'est alors trouvée être redevable d'une somme de près de 8 millions de francs CFP.

Pour les recouvrer, l'administration a procédé à divers actes : elle a d'abord notifié trois avis à tiers détenteur à trois banques (banque de Tahiti, banque de Polynésie et banque Socredo) le 12 septembre 2011, elle a émis par la suite un commandement de payer le 2 juin 2015.

La Société Euro Stock Import a contesté ce commandement de payer devant l'administration, qui a rejeté sa demande, puis devant le Tribunal administratif de la Polynésie française qui l'a également rejetée le 8 mars 2016. La Société a interjeté appel de ce jugement devant la Cour administrative d'appel de Paris.

La Société Euro Stock Import soutient que les sommes litigieuses ne seraient pas exigibles, car entachées de prescription. Selon elle, la prescription aurait recommencé à courir à compter du 30 juin 2011, date du premier jugement rendu sur le fond par le Tribunal administratif de la Polynésie française, et aurait expiré le 1<sup>er</sup> mai 2015 (sic), avant l'intervention du commandement de payer du 2 juin 2015. La prescription n'aurait pas davantage été interrompue par l'envoi des trois avis à tiers détenteur du 12 septembre 2011.

La Cour administrative d'appel rejette l'argumentation développée.

En premier lieu, la Cour rappelle que «le juge de l'impôt n'est pas compétent pour se prononcer sur une contestation relative à la régularité en la forme d'un acte de poursuite qui ressortit à la compétence du juge de l'exécution.» En effet, selon une jurisprudence constante, ce contrôle relève, *par nature*, de la compétence judiciaire (CE. Sect. 23 décembre 1966, sieur D., Rec. 693). L'argument présenté par la Société, selon lequel les avis à tiers détenteur seraient intervenus sur une procédure irrégulière en tant qu'ils n'auraient pas été précédés d'un commandement de payer et par là même seraient insusceptibles d'interrompre le cours de la prescription, est en conséquence totalement inopérant.

En second lieu, il n'est pas contesté que l'un des trois avis à tiers détenteur du 12 septembre 2011 a été notifié à la Société Euro Stock Import le 20 septembre 2011. A supposer que les deux autres avis à tiers détenteur ne lui aient pas été notifiés dans le même pli que celui dont il est fait état, cette seule notification a eu pour effet d'interrompre le cours de la prescription, conformément à l'article 719-1 du code des impôts de la Polynésie française qui dispose: «(le délai de 4 ans) est

interrompu par tous actes comportant reconnaissance de dette, expresse ou tacite, ou par tous autres actes interruptifs précisés par le code civil...». De ce seul fait, la créance du Trésor est parfaitement exigible.

En conséquence, les prétentions de la Société Euro Stock Import sont totalement rejetées. Il est permis de relever un certain amateurisme dans sa computation du délai de 4 ans. Finalement, ladite Société reste bien redevable de près de 8 millions de francs CFP. **Jacques Buisson**

\*\*\*

**\* CAA Paris, 24 octobre 2017, Société Matavai, n°16PA03051**

Par un arrêté du 15 décembre 2008 et une convention du 15 avril 2009, la société Matavai a été autorisée à occuper une parcelle du domaine public appartenant à la Polynésie française sur le territoire de la commune de Papeete. La société souhaitait y réaliser les aménagements routiers destinés à desservir le futur centre commercial qu'elle envisageait d'édifier. La société Matavai, qui n'a pas à ce jour réalisé son projet, a saisi le Tribunal administratif de Polynésie française d'une demande tendant à la condamnation de la Polynésie française à lui reverser le montant des redevances d'occupation domaniales qu'elle estime avoir indument payées (11 797 800 F CFP). Elle soutient, en effet, qu'elle n'a pas pu réaliser les travaux projetés car la Polynésie française a laissé une large partie de la parcelle en cause occupée par la commune de Papeete. Pour l'essentiel, les règles de domanialité publique applicables en métropole le sont en Polynésie française. C'est ce qu'affirme l'article L. 5611-1 du code général de la propriété des personnes publiques. La solution adoptée par la cour administrative d'appel de Paris ne surprendra donc pas.

Le Conseil d'État juge que la redevance domaniale se rattache à «des actes et opérations de la puissance publique, relevant à ce titre de la compétence de la juridiction administrative» (CE 22 décembre 1989, *CCI du Var*, *RFDA* 1990, p. 649, conclusions Fouquet; CE 5 mai 1993, *Commune de Montrouge*, *LPA* 30 septembre 1994, p. 4). Cette dernière expression était déjà auparavant employée dans la jurisprudence administrative (Tribunal des conflits, 10 juillet 1956, *Sté Bourgogne Bois*, p. 586). La redevance domaniale n'est ni une contribution indirecte ni une redevance pour services rendus: elle constitue une redevance *sui generis*, dont le contentieux relève nécessairement de la juridiction administrative. Cette solution cède cependant, devant un texte spécial: ainsi, les droits de place perçus dans les halles et marchés constituent des taxes indirectes parce que cette qualification leur a été donnée par un décret du 17 mai 1809 (CAA Paris, 29 avril 1997, *Commune de Gif-sur-Yvette c/ Sté les Fils de Madame Géraud*,

n° 95 PA03373; voir également G. Guiavarc'h, «Contrat administratif et compétence judiciaire», *RFDA* 2001, p. 93).

La redevance domaniale ne rémunère donc pas un service rendu. Elle ne doit pas, par exemple, être établie en fonction de la superficie occupée (CE 12 décembre 1923, *Peysson*, *Rec.* 826). L'article L. 2125-3 du Code général de la propriété des personnes publiques, applicable à toutes les personnes publiques, indique les éléments que doit rémunérer la redevance: elle tient compte des «avantages de toute nature», sans autre précision, consentis à l'occupant (CE, Ass., 22 mars 1929, *Sté de constructions d'embranchements industriels*, *Rec.* 355; CE 10 février 1978, *Ministre de l'Économie et des Finances c/Escudier*, *AJDA* 1978, p. 677). Le Code du domaine de l'État comportait une disposition identique que le Conseil d'État avait transposée aux autres personnes publiques (CE 21 mars 2003, *Syndicat intercommunal de la périphérie de Paris pour l'électricité et les réseaux (SIPPEREC)*, n° 189191, *CJEG* 2003, p. 341, conclusions Austray). La redevance est due à raison de l'occupation du domaine public. Le Conseil d'État l'a affirmé très nettement à propos de «taxes marines» instituées par la commune du Barcarès à raison de l'utilisation des installations portuaires de la commune. L'occupant doit l'acquitter dès lors qu'il dispose de l'autorisation d'amarrer un bateau. Peu importe qu'ensuite, il n'utilise pas effectivement les installations portuaires. Le Conseil d'État indique expressément dans son arrêt, que cette solution repose sur le fait que la redevance domaniale ne constitue pas une redevance pour service rendu. Il n'est donc pas nécessaire qu'elle trouve «sa contrepartie dans la fourniture de services effectifs autres que celui que leur procure ladite autorisation» (CE 29 novembre 2002, *Commune du Barcares*, n° 219244). Dans l'arrêt commenté, la cour administrative d'appel de Paris confirme cette jurisprudence bien établie quand elle affirme que «la société requérante est redevable de la redevance dont s'agit à raison de l'occupation de la parcelle du domaine public au droit de sa propriété et sur laquelle elle était autorisée à réaliser les aménagements routiers nécessaires à son projet de réalisation d'un centre commercial; que cette redevance est due alors même qu'elle n'aurait pas effectivement utilisé l'autorisation dont elle est titulaire sauf si l'absence d'utilisation incombe au gestionnaire du domaine public». A titre subsidiaire, la société soutient que le montant de la redevance serait excessif eu égard aux avantages procurés. Il est vrai qu'en cas de litige, le juge administratif vérifie que le montant de la redevance n'est pas manifestement disproportionné. Il est fréquent d'ailleurs, que le juge censure une trop grande générosité de la personne publique (pour un exemple TA Paris, 28 février 2013, *Association du quartier du Parc des Princes pour la sauvegarde de ses caractéristiques*, *Association Boulogne patrimoine*, *AJDA* 2013, p. 1166, note S. Braconnier; CAA Paris, 17 octobre 2013, *Ville de Paris, Fédération française de tennis*,

n° 13PA00911, *AJDA* 2014, p. 31, chronique M. Sirinelli). Mais, en tout état de cause, la cour administrative d'appel n'examine pas l'argument car il ne peut pas être utilisé pour contester le paiement d'une redevance relative à une autorisation que l'occupant n'a pas utilisée.

La société se plaint finalement de ne pas avoir pu utiliser la portion du domaine public conformément aux termes de l'autorisation qui lui avait été délivrée par la Polynésie. Même si l'autorisation d'occuper le domaine public est précaire, l'occupant bénéficie d'une protection à l'égard des tiers et à l'égard de la personne publique qui lui a délivré l'autorisation:

- à l'égard des tiers: l'occupant doit pouvoir utiliser la dépendance dans les conditions fixées par la permission ; il dispose de moyens juridiques pour défendre ses droits: les juridictions judiciaires reconnaissent depuis très longtemps à l'occupant privatif la possibilité d'introduire des actions possessoires (Cass. 6 mars 1855, *S.* 1855. I. 507; Cass. 15 janvier 1905, *S.* 1907. 461; Montpellier, 9 février 1960, *D.* 1960. 439);

- à l'égard de la personne publique: l'utilisation par l'occupant ne doit pas être gênée par l'administration; l'occupant ne dispose pas de la possibilité d'engager des actions possessoires contre l'administration devant le juge judiciaire (Tribunal des conflits, 22 juin 1889, *de Rolland c/Faubert*, *Rec.* 770; 15 avril 1991, *Couach*, *Rec.* 462; 4 juillet 1991, *Couach*, *Rec.*, *Tables* 930. L'occupant pourrait introduire un recours en responsabilité auprès de la juridiction administrative si des troubles de jouissance résultaient du fait de l'administration.

Dans cette affaire, la société reproche, en substance, à la Polynésie de ne pas avoir protégé ses droits sur son domaine public sur laquelle empiète la commune de Papeete. Mais, selon la cour administrative d'appel, il apparaît qu'il n'en est rien.

Enfin, la société reproche à la Polynésie de ne pas lui avoir délivré le permis de construire qui lui aurait permis de réaliser le projet pour lequel elle avait sollicité une autorisation d'occuper le domaine public. Si le refus de permis de construire est illégal, cela peut engager la responsabilité de la personne publique. Mais, cette éventuelle illégalité ne peut pas être invoquée pour contester le paiement de la redevance. **Michel Degoffe**

\*\*\*

## **COMMENTAIRES DES ÉTUDIANTS DU MASTER 2 JURISTE FISCALISTE DE L'UNIVERSITÉ PARIS DESCARTES**

**\* CAA Paris, 28 février 2017, Société Vini, req. 15PA03256**

"Polynésie", terme qui vient du grec πολύς et νῆσος signifiant «îles nombreuses», nous évoque non seulement la multitude des paysages de ce paradis terrestre mais également la richesse de ses problématiques liées à la retenue à la source. En ce sens, l'arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Paris le 28 février 2017 traite des conditions de déductibilité de la retenue à la source dont la prise en charge est prévue contractuellement.

La société Vini, venant aux droits de la société Tahiti Nui Satellite (TNS) suite à une fusion absorption en 2013, exploite et commercialise des chaînes de télévision par satellite.

Pour l'exercice de cette activité commerciale, elle a conclu divers contrats par lesquels des sociétés étrangères ou métropolitaines lui concèdent le droit de commercialiser et diffuser leurs programmes télévisuels sur le territoire, moyennant le versement d'une redevance. A ce titre, la société a été assujettie à la retenue à la source prévue à l'article LP. 197-1 du code des impôts de la Polynésie française.

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale lui a notifié un redressement, le 28 septembre 2012 mentionnant des cotisations supplémentaires mises à sa charge en matière d'impôt sur les sociétés, de contribution supplémentaire à l'impôt sur les bénéfices des sociétés, d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, de contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux mobiliers et de contribution de solidarité sur les salaires au titre des années 2009 à 2011, ainsi que des intérêts de retard, notamment après réintégration des retenues à la source sur les redevances versées aux sociétés étrangères ou métropolitaines qu'elle avait déduites à titre de charges.

Par suite, la société a contesté les impositions supplémentaires mises à la charge de TNS résultant de la remise en cause des déductions qui avaient été opérées en tant qu'elles constituaient pour elle, une rémunération supplémentaire prévue par les dispositions contractuelles, et ainsi une charge déductible.

Par un jugement n° 1400503 du 28 avril 2015, le tribunal administratif de la Polynésie française a réduit la base d'imposition relative à certains contrats et a rejeté une partie de sa demande dès lors qu'il estimait que le caractère de complément de rémunération prévu contractuellement n'était pas assez caractérisé.

Ainsi, la société Vini a demandé à la cour administrative d'appel d'annuler ce jugement et de prononcer la décharge des impositions estimant que les contrats ne comportaient aucune ambiguïté quant à la prise en charge exclusive de la retenue à la source sur les redevances versées aux sociétés de diffusion, ce qui impliquait la déductibilité de celle-ci.

En cours d'instance, la Polynésie française a prononcé un dégrèvement supplémentaire sur une partie des contrats encore en litige.

La cour administrative d'appel a donc dû se prononcer sur le caractère déductible de la retenue à la source, ce qui impliquait de savoir à quelles conditions le paiement de la retenue à la source sur les redevances versées à des non-résidents constituait une charge déductible du bénéfice net soumis à l'impôt sur les sociétés.

En l'espèce, la cour administrative d'appel estime que la rédaction des clauses ne démontre ni la volonté claire d'inverser le principe de prise en charge de la retenue à la source par le bénéficiaire de la redevance, ni d'établir que la société ayant supporté cette retenue à la source en ait eu la charge exclusive. De ce fait, elle retient que la prise en charge de cette retenue à la source ne constitue pas une charge déductible du bénéfice net soumis à l'impôt sur les sociétés, en ce qu'elle ne revêt pas le caractère de complément de rémunération contractuel.

Dès lors, il s'agira de rappeler la nature de la retenue à la source (I), avant de voir quelles sont les conditions de sa déductibilité (II).

## ***I LE PRINCIPE DE PRISE EN CHARGE DE LA RETENUE À LA SOURCE PAR LE PRESTATAIRE***

En vertu du principe de souveraineté fiscale, chaque État est en droit d'imposer les revenus en fonction de sa législation. En raison de la difficulté de procéder au recouvrement, lorsqu'un revenu est payé par le résident d'un État à une personne morale non résidente et ne disposant pas d'installation professionnelle permanente dans ce pays, il peut obliger le débiteur à effectuer une retenue à la source lors du paiement. En effet, la retenue à la source est une technique de perception de l'impôt consistant à contraindre le débiteur d'une somme qui est imposable chez le contribuable à opérer sur celle-ci une retenue qu'il versera lui-même au fisc.

En l'espèce, c'est dans le cadre de sa compétence fiscale, qu'elle tenait de la loi organique n° 96-312 du 12 avril 1996, que la Polynésie française a institué une retenue à la source en vertu de l'article LP. 197-1 de son code des impôts. L'objectif poursuivi par la mise en place de cette retenue à la source était clair lors de la délibération du 12 décembre 1996 : "Certaines personnes physiques ou morales qui n'ont pas dans le territoire d'installation professionnelle permanente peuvent

néanmoins tirer profit (...) sans être assujetties à l'impôt sur les sociétés ou à celui sur les transactions et à la contribution de solidarité territoriale. La création d'une retenue à la source (...) met fin à cette situation et rétablit l'équité". Puis, une deuxième délibération était intervenue le 4 décembre 1997 venant élargir le champ de la retenue à la source, l'idée étant alors de taxer les prestataires extérieurs à la Polynésie française. Enfin, un an plus tard, la Polynésie française, le 23 juillet 1998, était revenue sur le précédent élargissement pour y substituer trois types de prestations.

Le juge, dans son troisième considérant, reconnaît l'application de l'article LP. 197-1 du code des impôts polynésien au litige: "Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur exerçant une activité en Polynésie française à des personnes ou des sociétés qui n'ont pas dans ce territoire d'installation professionnelle permanente: a) les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés".

La rédaction de cet article n'est pas sans rappeler les dispositions métropolitaines de l'article 182 B du CGI qui précise les modalités d'application de la retenue à la source. Au titre du I de cet article, lorsqu'elle est mise à la charge d'une personne physique, la retenue à la source a le caractère d'un acompte sur le paiement de l'impôt sur le revenu. Les choses se complexifient lorsque la retenue à la source est due par une personne morale étrangère, visée au II de ce même article. Selon le rapporteur public, Mme E. Cortot-Boucher, deux cas de figure doivent alors être distingués. Soit la personne morale en cause est par ailleurs assujettie à l'impôt sur les sociétés en France et le caractère d'acompte de la retenue à la source résulte alors de ce que prévoit l'article 219 quinquies du CGI. Soit la personne morale n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés en France, et la qualification d'acompte ne peut pas être retenue ; la retenue à la source doit alors être regardée comme un prélèvement sui generis (CE, 17 juillet 2017, n° 407269, Sté Easyvista). En l'espèce, le juge a estimé que les sociétés de diffusion étaient bel et bien soumises à l'impôt sur les sociétés tel qu'il est compris en France, étant donné que ces sociétés ne disposaient pas d'installation permanente dans le pays. Par suite, cet arrêt s'inscrit dans la jurisprudence constante du Conseil d'État sur la question (CE, 30 juin 1997, n° 169179: les redevances payées par une société à une association établie hors de France, en contrepartie de l'autorisation donnée de reproduire et de commercialiser, en France, les œuvres rémunèrent des «prestations utilisées en France». La perception de ces redevances rend l'association passible de l'IS en France, de sorte que les sommes qui lui ont été payées à ce titre doivent être soumises à la retenue à la source).

Enfin, la cour rappelle le principe de la collecte de la retenue à la source: "aux termes de l'article LP. 191-6 du même code: "la retenue à la source est opérée par le débiteur des sommes versées puis reversée à la recette des impôts". Or, en l'espèce bien que ce principe ait été respecté, la somme sur laquelle la collecte a été opérée ne respectait pas les dispositions de l'article LP. 197-3 du même code selon lesquelles: "la retenue à la source est opérée sur le montant brut des sommes versées".

La retenue à la source doit d'ailleurs fiscalement être calculée sur cette somme (CE, 27février 1991, n° 48780, Sarl d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied «APBP»). En l'espèce, la retenue à la source n'avait donc pas été calculée sur la bonne base, c'est-à-dire sans prendre en compte l'avantage indirect procuré au bénéficiaire. La prise en charge de la retenue à la source par la société aurait dû la conduire à accroître le montant de la redevance réellement versée qui est alors égal à la somme de la redevance perçue par la personne étrangère et de la retenue à la source.

Si la collecte de la retenue à la source n'a pas été correctement effectuée, il convient d'étudier les conditions de la déductibilité de cette charge dans le cas où le mécanisme de la collecte aurait été respecté.

## ***II LES CONDITIONS DE DÉDUCTIBILITÉ DE LA RETENUE À LA SOURCE***

La cour détermine les conditions de déductibilité de la retenue à la source qui reposent sur sa qualification de complément de rémunération contractuelle. Ainsi, au-delà des conditions normales de déductibilité, le juge met en exergue des conditions spéciales.

La société se prévalait de remplir les conditions lui permettant de déduire la retenue à la source. En effet, l'article LP. 113-4 du code des impôts de la Polynésie française dispose que: «le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges exposées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu et dans le cadre de la gestion de l'entreprise, à condition qu'elles soient effectives et justifiées, notamment: (...) 3 – Les impôts à la charge de l'entreprise au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt sur les sociétés». La société soutenait que la prise en charge de la retenue à la source sur les redevances qui ont été versées aux sociétés de diffusion, contractuellement aménagée, constituait une charge déductible du bénéfice net soumis à l'impôt sur les sociétés dès lors qu'elle constituait une rémunération supplémentaire prévue.



Tout d'abord, il convient de noter que cet article est très fortement inspiré de l'article 39 du code général des impôts, lequel précise: «1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges».

Ainsi, la société Vini estimait justifier dans son principe comme dans son montant l'exactitude des écritures comptables (CE, 27 juillet 1984, SA «Renfort Service», n° 34588, RJF 10/2003). Il appartenait au contribuable de justifier de la correction de leur inscription en comptabilité c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité (CE, 13 mai 1992, n° 71497, Société Nouvelles éditions musicales Caravelle, RJF 7/92 n° 948). En outre, le contribuable devait établir l'existence d'une contrepartie au moyen d'éléments de preuve pouvant être apportés par tous moyens, notamment par la production de contrats (CE, 11 janvier 1993, n° 77875, SARL Sepemep, RJF 3/93 n° 420).

La déductibilité de la retenue à la source reposait donc sur son caractère de complément de rémunération contractuel. Par suite, ce caractère conduit à s'interroger sur la clause et sur sa rédaction. Comme l'a indiqué M. Fouquet, la prise en charge de la retenue à la source par la partie qui verse les redevances, n'est pas en soi anormale. Elle est prévue couramment dans les contrats passés avec les artistes ou sportifs internationaux. Cette clause a pour effet de déroger au principe de prise en charge de la retenue à la source par le prestataire. Il est possible d'émettre l'hypothèse que la clause mise en avant par la société pour justifier cette prise en charge ait été une clause de gross-up, également appelée en français clause de brutage. Cette clause a pour objectif de faire supporter au client le risque d'un impôt notamment une retenue à la source, grevant le prix du contrat. Une telle stipulation permettrait aux sociétés de recevoir un prix net de toute imposition. D'un point de vue théorique, la doctrine dominante semble considérer, avec de bonnes raisons, que les clauses de prise en charge de retenue à la source, introduites dans des contrats régis par un droit autre que le droit français, sont valables d'un point de vue juridique. Néanmoins, la prohibition de la prise en charge de la retenue à la source peut être expressément édictée par certains articles du CGI (tels les articles 1672 bis ou 1678 quater) et peut sembler contredire cette possibilité.

La cour administrative d'appel s'est alors intéressée à la rédaction de la clause et à ce qu'elle traduisait de cette qualification de complément de rémunération contractuel. Afin de déterminer cette nature, il semble qu'elle s'appuyait sur différents indices et notamment l'existence d'une clause expresse, laquelle doit révéler la volonté claire de déroger au principe de la prise en charge par les non-résidents. Ces éléments étaient censés prouver le renversement du principe, et la prise en charge exclusive de la retenue à la source par la société débitrice. La

nature de complément de rémunération contractuel faisant défaut en l'espèce, la déductibilité de la charge était remise en cause. *A contrario*, il est possible de penser que si cette nature avait été avérée par l'examen du faisceau d'indices, la cour aurait conclu à l'opposé, c'est à dire à la déductibilité des charges. De ce fait, la rédaction de la clause fait obstacle à sa déductibilité, ce qui démontre, plus largement, l'impact de la volonté sur les qualifications juridiques et sur le traitement fiscal.

Au-delà, c'est la question même de l'existence même de la retenue à la source pratiquée qui a été posée. En effet, dans une autre affaire (CE, 5 mars 2018, Société Vini, n°402483), la société TNS s'était acquittée de la retenue à la source prévue au a) de l'article LP. 197-1 du code des impôts polynésien, pour les "produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés". Puis à partir de 2012, elle avait cessé de s'en acquitter, estimant qu'elle ne lui était pas applicable. Par ailleurs, elle avait demandé le remboursement des retenues à la source acquittées entre janvier 2010 et octobre 2012, lequel dégrèvement lui avait été refusé.

C'est pourquoi, la société s'était pourvue en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris en date du 13 mai 2016 rejetant son appel contre le jugement du tribunal administratif de la Polynésie française.

Sur le fond, la question était donc de savoir si les redevances versées par la TNS aux chaînes de télévision métropolitaines ou étrangères pouvaient s'analyser comme des "produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés" soumis, à ce titre, à la retenue à la source.

Or, d'après la décision du Conseil d'État, du 5 mars 2018, il ressort des travaux préparatoires de la délibération de l'assemblée de Polynésie française n° 96-161 APF du 12 décembre 1996, créant l'article LP. 197-1, que la Polynésie française a entendu, s'agissant du a), se référer aux notions en matière de propriété intellectuelle alors applicable. De plus, l'abrogation du b) du LP. 197-1 du code des impôts polynésien qui visait les droits d'auteur et droits voisins semble confirmer l'intention du législateur de les placer hors du champ d'application de la retenue à la source. En l'espèce, il ressortait des contrats conclus que les redevances versées devaient être regardées comme des droits voisins des droits d'auteur.

S'il apparaît, en l'espèce que la société Vini n'était pas redevable de la retenue à la source, il en reste que le débat sur les conditions de sa déductibilité a été tranché.

**Léa Bordet et Carlotta Chabassier**

\*\*\*

**\* CAA Paris, 21 mars 2017, SARL Tahiti Solaire, req. 15PA04221**

«Le bastion des services fiscaux» est tombé<sup>12</sup>.

Comme on le sait, le Tribunal des conflits est venu consacrer par son arrêt fondateur *Blanco* du 8 février 1873<sup>13</sup> la responsabilité de la puissance publique. Cependant, et pendant très longtemps, seul un cas de faute lourde<sup>14</sup> permettait d'engager la responsabilité de l'administration.

Concernant la responsabilité de l'administration fiscale, un long chemin a dû être parcouru avant que la jurisprudence n'assouplisse les conditions d'engagement de la responsabilité des services fiscaux.

En effet, dans sa jurisprudence antérieure, le Conseil d'État considérait que seule la faute lourde était de nature à engager la responsabilité de l'administration fiscale (Conseil d'État, Section, du 21 décembre 1962, Dame Husson-Chiffre), puis les juges sont venus distinguer entre deux situations; les cas où les opérations comportaient des difficultés particulières, dans lesquelles seule une faute lourde pouvait être invoquée afin d'engager la responsabilité des services fiscaux, et les cas où les opérations ne comportaient pas de difficultés particulières et où une simple faute suffisait (Conseil d'État, Section, du 27 juillet 1990, Bourgeois)<sup>15</sup>.

Le Conseil d'État a cependant modifié en profondeur le régime de responsabilité de l'Administration fiscale en allant vers un assouplissement de sa jurisprudence avec l'arrêt *Krupa* du 21 mars 2011 par laquelle la Haute juridiction a abandonné l'exigence d'une faute lourde en matière fiscale. Désormais, les requérants pourront

---

12 «*La responsabilité de l'administration fiscale: Jusqu'où?*», Fouquet Olivier, Président de Section au Conseil d'État.

13 Tribunal des conflits, 8 février 1873, n°00012.

14 La faute lourde est «*l'erreur grossière ayant entraîné des conséquences particulièrement graves*» Christophe de La Martinière, *Droit fiscal général*, 2<sup>e</sup> édition, Flammarion, Champs, Université, 2015, 384 pages.

15 Conseil d'État, Section, du 27 juillet 1990, n° 44676: «Considérant que les erreurs ainsi relevées dans la saisie et le traitement informatisé des déclarations et dans l'exécution automatique des prélèvements mensuels ont été commises lors de l'exécution d'opérations qui, si elles se rattachent aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt, ne comportent pas de difficultés particulières tenant à l'appréciation de la situation des contribuables; qu'elles sont constitutives d'une faute de nature à engager la responsabilité de l'État vis-à-vis de M. X...».

invoquer une faute simple afin d'engager la responsabilité des services fiscaux en cas de préjudice<sup>16</sup>.

Six ans après, la cour administrative d'appel de Paris, dans son arrêt rendu en date du 21 mars 2017 est venue faire application de ce principe.

En l'espèce, à la suite d'une vérification de comptabilité, la SARL Tahiti Solaire a fait l'objet d'un redressement fiscal et s'est trouvée assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, sur les bénéfices des sociétés, sur les revenus des capitaux mobiliers, à des contributions supplémentaires de solidarité territoriale, des cotisations supplémentaires sur les patentes et la taxe sur la valeur locative ainsi qu'à des rappels de TVA.

Suite aux rehaussements effectués par les services fiscaux, la société ainsi que son gérant, monsieur A, représentés par la SELARL Jurispol, ont été en justice afin d'obtenir réparation des préjudices qu'ils ont subi.

Ces derniers soutiennent que l'administration fiscale a commis une faute en mettant à la charge de la société «des sommes exorbitantes pour des motifs injustifiés» et que «la durée excessive de la procédure et le refus des garanties proposées» ont entraîné pour la société un préjudice résultant de l'engagement d'honoraires de défense ainsi qu'une perte de clientèle et une atteinte à l'image de la marque. Monsieur A soutient quant à lui, avoir subi, à la suite de cette perte de clientèle, un préjudice personnel résultant de la perte de valeur des diverses sociétés dont il est propriétaire.

La cour administrative d'appel de Paris déboute les appelants et reprend le principe établi par la jurisprudence Krupa selon lequel «une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement ou de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'État à l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle

---

16 Conseil d'État, Section, 21/03/2011, n° 306225: «Considérant qu'une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'État à l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle leur a directement causé un préjudice; qu'un tel préjudice, qui ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt, peut être constitué des conséquences matérielles des décisions prises par l'administration et, le cas échéant, des troubles dans ses conditions d'existence dont le contribuable justifie ; que le préjudice invoqué ne trouve pas sa cause directe et certaine dans la faute de l'administration si celle-ci établit soit qu'elle aurait pris la même décision d'imposition si elle avait respecté les formalités prescrites ou fait reposer son appréciation sur des éléments qu'elle avait omis de prendre en compte, soit qu'une autre base légale que celle initialement retenue justifie l'imposition; qu'enfin l'administration peut invoquer le fait du contribuable ou, s'il n'est pas le contribuable, du demandeur d'indemnité comme cause d'atténuation ou d'exonération de sa responsabilité».

leur a directement causé un préjudice; qu'un tel préjudice, qui ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt, peut être constitué des conséquences matérielles des décisions prises par l'administration, et le cas échéant, des troubles dans ses conditions d'existence dont le contribuable justifie».

Comme nous l'avons évoqué précédemment, désormais, seule une faute simple de l'administration fiscale suffit à engager la responsabilité de l'État.

Toutefois, malgré un assouplissement de la jurisprudence, cet arrêt de la cour administrative d'appel de Paris montre bien qu'en pratique, la responsabilité de l'administration fiscale demeure difficile à engager dans la mesure où les conditions de mise en œuvre sont strictes.

En effet, il faut tout d'abord rappeler que le préjudice subi doit trouver sa cause directe et certaine dans la faute de l'administration et ne peut résulter du simple paiement de l'impôt. Le requérant doit pour cela démontrer que le préjudice est imputable à l'administration et qu'il résulte de son fait.<sup>17</sup>

Ce préjudice peut être constitué «des conséquences matérielles des décisions prises par l'administration» - L'État français a notamment été condamnée à indemniser les requérants, qui, à la suite d'une appréciation erronée de leur situation par les services fiscaux et à la durée excessive de la procédure, furent obligés de céder par anticipation leur résidence dans des conditions inférieures à celles dont ils auraient pu bénéficier à une date postérieure afin d'acquitter l'impôt.<sup>18</sup> - Par ailleurs, le demandeur devra prouver l'existence d'un lien de causalité entre la faute des services fiscaux et le préjudice qu'il a subi.

En l'espèce, la cour administration d'appel refuse de faire une application positive de la jurisprudence Krupa dans la mesure où les requérants ne prouvent pas que les préjudices subis sont la conséquence directe et certaine de la faute de l'administration polynésienne.

En effet, pour prouver son préjudice, la société Tahiti Solaire a tout d'abord produit un courrier de la Banque de Polynésie établissant que la provision de son compte ne lui permettait pas de faire face à ses échéances bancaires ainsi qu'un

---

17 Conseil d'Etat, arrêt du 26 juin 1992, n° 75558: «Considérant que la S.A.R.L. SLEMIA, qui a bénéficié d'un sursis de paiement, n'a pas eu à acquitter les impositions contestées; que si elle soutient avoir été contrainte, par suite de difficultés financières, de cesser son activité et de licencier son personnel, il ne résulte pas de l'instruction qu'un lien puisse être établi entre le préjudice qu'invoque la société et les fautes qu'aurait commises l'administration en établissant le redressement dont la société a été déchargée par le jugement du tribunal administratif...».

18 Tribunal administratif de Besançon, 18 décembre 2015, n° 1400721.

courrier de la direction générale des finances publiques prévoyant, qu'en l'absence de paiement des impositions mises à sa charge, une procédure de redressement judiciaire serait mise en œuvre. Or, la production de ces courriers ne permettait pas d'établir un préjudice dans la mesure où la société n'invoque ni les suites données à ces courriers, ni leurs conséquences.

De plus, les juges du fond relèvent que le fait pour la société de s'être trouvée «virtuellement en cessation de paiement» était insuffisant à établir son préjudice dans la mesure où la décision de mise en sommeil mise en œuvre par les associés fut postérieure au remboursement des sommes à l'administration fiscale. La preuve du lien entre la faute de cette dernière et le préjudice subi par la société requérante n'était pas dès lors établie.

Quant au préjudice subi par le gérant de la société, monsieur A, la demande de celui-ci ne pouvait pas prospérer dans la mesure où aucun élément ne permettait de prouver que les difficultés rencontrées par les autres sociétés dont il est propriétaire étaient la conséquence directe des rehaussements mis à la charge de la société Tahiti Solaire. La condition nécessaire d'un lien de causalité n'était donc pas remplie.

Enfin, monsieur A soutenait n'avoir pu obtenir de marché à compter de juillet 2012, or, il n'apporte pas la preuve nécessaire selon laquelle il y avait candidaté et que, en l'absence des rehaussements imputés à la société Tahiti Solaire, il aurait pu en obtenir.

Ainsi, cet arrêt de la cour administrative d'appel de Paris démontre que, malgré une atténuation des *conditions* d'engagement de la *responsabilité* des services fiscaux, celles-ci demeurent rigoureuses et la preuve difficile à établir. **Laure Alessandrini**

\*\*\*

**\* CAA Paris, 23 octobre 2017, SARL Domigestion Pacifique, n° 16PA01516**

La SNC Anémone 303, établie en métropole, a fait l'acquisition de véhicules destinés à des exploitants polynésiens. La SARL Domigestion Pacifique a sollicité, au bénéfice de la SNC, son accréditation comme représentant fiscal en application des articles LP 367-1 et suivants du Code des impôts de la Polynésie française, afin qu'elle puisse bénéficier du régime d'exonération en faveur des opérations de défiscalisation.

Cette demande d'accréditation a été refusée par la directrice des impôts et des contributions publiques de la Polynésie française au motif que lesdits véhicules

acquis par la SNC Anémone 303 étaient exclus des opérations éligibles au dispositif de l'aide fiscale à l'investissement outre-mer.

Le Tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté la demande d'annulation de cette décision dont la SARL Domigestion Pacifique relève appel.

**La demande d'accréditation d'un représentant fiscal est indépendante des dispositifs d'exonération polynésienne** - Cette affaire pose une question importante relative au champ d'application du dispositif de défiscalisation prévu en faveur des investissements réalisés outre-mer.

Par son arrêt du 23 octobre 2017, la Cour administrative d'appel met l'accent sur la distinction entre, d'une part, l'appréciation de l'éligibilité des opérations d'investissements envisagées au dispositif métropolitain d'aide fiscale à l'investissement outre-mer, et d'autre part, les conditions d'accréditation d'un représentant fiscal.

**Défiscalisation outre-mer** - Dans son raisonnement, la Cour commence par évoquer les modalités du régime d'exonération régies par les articles LP. 367-1 à 367-5 pour cerner son champ d'application. Ces articles instituent "*un régime d'exonération de tous impôts, droits et taxes prévus au présent code lorsque l'application de ces impôts, droits et taxes a pour effet direct de réduire l'avantage financier apporté aux exploitants polynésiens par la mise en œuvre du dispositif métropolitain d'aide fiscale à l'investissement outre-mer*". Par ailleurs, le bénéfice du régime, faisant l'objet des articles LP. 367-1 à LP. 367-5 du code des impôts, reste subordonné à l'éligibilité des opérations concernées au dispositif métropolitain d'aide fiscale à l'investissement outre-mer.

L'instruction n° 2-2009 DC du 24 août 2009 précise les conditions à respecter pour bénéficier du régime d'exonération ayant pour objectif d'optimiser l'aide fiscale aux investissements apportée par le dispositif métropolitain d'aide fiscale à l'investissement outre-mer. L'article LP. 367-2 impose la condition selon laquelle les personnes réalisant des opérations d'investissement entrant dans le champ de ce dispositif "*doivent se faire connaître de la direction et des impôts et des contributions publiques et y faire accréditer un représentant fiscal si elles n'ont pas leur siège social ou un établissement stable en Polynésie française*". Cette obligation de se faire connaître ne s'applique qu'aux entités ne disposant pas d'établissement situé en Polynésie française. Le représentant fiscal accrédité est un intermédiaire entre l'administration polynésienne et les entités de défiscalisation métropolitaines.

Cet article ne définit pas les conditions de l'accréditation, il constitue seulement une condition préalable pour pouvoir bénéficier du régime d'exonération. Or, le régime pourra être remis en cause pour les véhicules qui ne rempliraient pas les conditions d'éligibilité au dispositif métropolitain d'aide fiscale à l'investissement outre-mer, mais une telle mention ne constitue nullement une restriction à la délivrance de l'accréditation d'un représentant fiscal, laquelle constitue une condition autonome de ce régime d'exonération<sup>19</sup>.

Tenant compte du fait que les conditions de l'accréditation sont autonomes, la Cour les examine sans qu'il y ait lieu de procéder à cet égard à une appréciation d'ordre juridique de l'éligibilité des opérations au dispositif d'exonération polynésienne.

**Représentation fiscale en Polynésie française** - L'arrêté n° 1132 CM du 21 juillet 2009 régit les modalités de représentation fiscale en Polynésie française. Il y est prévu une obligation de désigner un représentant solvable accrédité résidant en Polynésie française pour les personnes physiques et morales qui n'y sont pas établies.

Lorsqu'un texte le prévoit, l'administration a pour obligation de motiver ses décisions. L'article 5 dudit arrêté impose une obligation de motivation s'agissant des décisions qui refusent l'accréditation. En vertu de cet article, le refus de faire droit à une telle demande peut se fonder "*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*"; il peut également être fondé "*sur la circonstance que la représentation fiscale n'est demandée que pour certains impôts, droits et taxes limitativement désignés par les parties.*"

La Cour administrative d'appel applique une interprétation restrictive de cet article, et constate que le non-respect de l'une des conditions prévues par les articles LP. 367-1 à 367-5, concernant le bénéfice de l'exonération, n'entraîne pas le refus de l'accréditation. Depuis l'année 2016, cette distinction engage beaucoup de contentieux concernant les refus d'accréditation au motif que les opérations d'investissements concernées ne seraient pas éligibles au dispositif de défiscalisation métropolitain, condition à laquelle est subordonné le bénéfice de l'exonération prévue par l'article LP. 367-1 du code des impôts de la Polynésie française.

---

19 V. CAA Paris, 16 décembre 2016, n° 16PA00307, inédit au recueil Lebon.



L'arrêt commenté s'inscrit donc dans une jurisprudence constante. La Cour se prononce une fois de plus sur le champ d'application des conditions prévues pour le régime d'exonération et maintient le principe selon lequel les conditions de l'éligibilité des opérations au dispositif d'exonération polynésienne ne peuvent pas constituer le fondement d'un refus d'accréditation.

En conclusion, compte tenu des éléments décrits ci-dessus, le refus de demande d'accréditation au motif que les véhicules acquis étaient exclus du champ d'application du dispositif de défiscalisation métropolitain constitue une erreur de droit. **Cansu Koca**

\*\*\*

**\* CAA Paris, 15 novembre 2017, SNC Corybas 2006 C, req. 16PA03455**

La Cour administrative d'appel de Paris s'est prononcée le 15 novembre 2017 sur une question de remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée que souhaitait obtenir une société établie en France sur des opérations réalisées en Polynésie Française.

En l'espèce, la société demanderesse avait acquis plusieurs véhicules afin de les relouer par la suite. A l'appui des factures dont elle disposait pour ces achats, la société avait alors déduit la taxe sur la valeur ajoutée qui grevait l'acquisition de ces biens, puis avait demandé le remboursement d'un crédit de la taxe en question. L'administration fiscale avait rejeté sa demande au motif que les factures établies présentaient un caractère fictif et avait donc, à ce titre, remis en cause la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à ces véhicules. La société avait saisi le Tribunal administratif de la Polynésie française, qui, par un jugement du 27 septembre 2016, avait refusé de lui faire droit. La société avait alors fait appel de la décision et s'est vue déboutée le 15 novembre 2017 par la Cour administrative de Paris.

La Polynésie française dispose d'une autonomie fiscale, et ceci depuis que son statut lui donne une compétence de principe dans cette matière. Nombreux sont donc les impôts qui diffèrent de ceux existant en France métropolitaine; cependant la TVA a été instituée en 1998 sur ce territoire d'Outre-mer. Les règles régissant la TVA ne sont pas celles du code général des impôts français mais sont prévues par le code des impôts de Polynésie française.

Il s'agit d'un impôt indirect général sur la consommation, qui a vocation à peser sur le consommateur final. A cet égard, il existe des règles permettant la déduction de cet impôt qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable pour les professionnels qui n'ont pas vocation à subir cette charge d'impôt dès lors que leurs

achats ont été effectués dans une logique commerciale d'exploitation de leur entreprise.

Plusieurs conditions sont nécessaires au sens de l'article 345-4 du code précité pour déduire la TVA. Des conditions de fond sont posées; la dépense engagée doit être nécessaire à l'exploitation et affectée exclusivement aux besoins de l'exploitation et les biens et services ne doivent pas être frappés par une exclusion ou une limitation particulière de l'exercice du droit à déduction. Une fois ces conditions remplies, encore faut-il que les conditions de forme le soient également. Pour ce qui concerne les conditions d'exercice du droit à déduction, il est nécessaire de détenir une facture d'achat indiquant le montant hors taxe du bien, le taux de TVA applicable et cette dernière correspondre effectivement au bien livré ou à la prestation de service effectuée. Une fois que la déduction peut être opérée du fait de la réalisation d'une opération imposable en aval, la TVA grevant l'opération d'amont peut alors faire l'objet d'une régularisation, par imputation ou remboursement, lorsqu'elle s'avère supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer.

Dans cet arrêt, les factures d'achat produites par le vendeur indiquent bel et bien le montant hors taxe d'acquisition des biens ainsi que la TVA qui est due par l'acquéreur, soit la société requérante. La société a alors souhaité procéder à un remboursement de TVA. Cependant l'administration ainsi que les juges du fond ont considéré que ces factures étaient fictives. Les juges soulignent que les factures présentées sont des factures de complaisance car aucun bien ne semble réellement avoir été livré, et que de ce fait la TVA ne peut être déduite car la déduction s'opère face à une opération en amont, qui ici, n'existe pas.

La charge de la preuve appartenant à l'administration dès lors que l'auteur de la facture est régulièrement inscrit au RCS et assujetti à la TVA, cette dernière a dû soulever des éléments afin de justifier son propos. Pour la première facture remise en cause, l'administration relève que le numéro d'immatriculation était déjà connu lors de l'établissement de la facture, ce qui constitue une anomalie. Par ailleurs, elle relève qu'il est pas possible de déterminer si l'on peut rattacher une opération de location de voitures à celle d'achat du véhicule car aucun élément sur le contrat de location ne permet l'identification de la voiture louée. Si les opérations ne sont pas rattachables alors il n'est pas possible d'exercer le droit à déduction. Mais l'administration souligne également que rien ne prouve que la voiture ait réellement été louée au client dans la mesure où celui-ci déclare vivre à Bora Bora mais qu'aucun procès-verbal de livraison entre la Polynésie française et Bora-Bora n'a été établi. De plus, rien ne permet de démontrer que le client a effectivement payé ce qu'il devait au titre du contrat de location. Pour la deuxième facture,

l'administration souligne qu'en plus de ne contenir aucun élément qui permettrait d'identifier le bien, la facture ne comporte pas certaines des mentions obligatoires. Et pour la dernière, elle reprend les éléments précités avec impossibilité de lier les deux opérations et de vérifier qu'un paiement en aval a été fait au titre d'une opération économique imposable.

Ces éléments suffisent aux juges à démontrer la fictivité de l'opération, qui aurait permis à la société de bénéficier d'un remboursement de TVA alors même qu'elle semble être le consommateur final, et donc le contribuable sur qui pèse l'impôt. Cela lui aurait permis la récupération indue de la TVA facturée, minorant ainsi le montant de la TVA nette reversée au Trésor public. Il s'agit donc d'une opération de fraude à la TVA.

Ces conditions de fond et de forme, lourdes et précises, permettent donc de neutraliser ces opérations frauduleuses. Cependant, il est intéressant de souligner que la remise en cause du droit à déduction de la taxe portée sur des factures fictives n'est pas subordonnée à la preuve de la mauvaise foi du contribuable et que la preuve de l'absence de livraison ou de prestation effective sont, en tant que telles, suffisantes.

Cette jurisprudence a peut-être vocation à évoluer car le Conseil d'État a saisi la CJUE d'une question préjudicielle afin de savoir si, lorsque la facture est fictive, l'administration doit également établir que le destinataire de la facture savait ou aurait dû savoir que l'opération était impliquée dans une fraude à la TVA (CE, 21 juillet 2017). **Manon Jourdan**

\*\*\*

**\* CAA Paris, 29 décembre 2017, SA Intermat, n° 14PA05202**

Dans le cadre d'un récent arrêt de la cour administrative d'appel de Paris (29 décembre 2017), les juges ont tenu à rappeler les principes auxquels une procédure de taxation d'office doit obéir en matière de fiscalité polynésienne.

Suite à une vérification de comptabilité, l'entreprise Intermat SA a été redressée par le biais d'une procédure de taxation d'office. Ces rehaussements, mis en recouvrement le 19 mars 2013, concernent les cotisations et contributions supplémentaires à l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ainsi que la contribution de solidarité territoriale.

Le tribunal administratif de la Polynésie française a été amené à se prononcer sur la décharge de ces derniers, ainsi que des pénalités et amendes afférentes.

Par un jugement en date du 4 novembre 2014, les juges font partiellement droit à cette demande.

En effet, ils accordent une réduction de la base d'imposition égale au montant des redressements des factures d'avoir et d'achat non justifiés de matériel.

La société demanderesse décide de contester ce jugement le 17 décembre 2014, afin de voir le restant de ses prétentions satisfait.

En effet, elle fait grief au jugement de ne pas accueillir de l'intégralité de ses demandes de décharge.

Ses prétentions reposent sur deux moyens, l'irrégularité de la procédure de la taxation d'office (I) d'une part, et sur une reconstitution erronée de la base imposable (II) d'autre part.

## ***I UNE PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE PRETENDUMENT IRREGULIERE***

Dans un premier temps, la société demanderesse va contester la régularité même de la procédure engagée pour la redresser. Cependant, les juges vont estimer que la procédure est fondée et justifiée (A) mais également que les bases de la taxation d'office ont été établies dans le respect des règles posées par le code des impôts de la Polynésie (B)

### ***A Une procédure fondée et justifiée***

Pour Intermat, la procédure de taxation d'office est infondée. D'après elle, l'administration ne pouvait nullement rejeter sa comptabilité au motif qu'elle n'avait pu la lui présenter. En effet, elle tient à rappeler que les grands livres et livres-journaux ont été produits, certes tardivement, mais présentés au cours de la vérification. L'origine de ce retard ne serait nullement dû à une quelconque mauvaise foi mais à la dématérialisation de sa comptabilité. Son commissaire aux comptes vient certifier que le logiciel comptable respecte les normes comptables et obligations posées par l'article R. 123-173 du code de commerce. Il convient de souligner ici, que la possession d'un logiciel conforme n'est nullement de nature à conférer automatiquement un caractère probant et régulier. Concernant la non présentation du livre d'inventaire, les demandeurs invoquent la non obligation de tenue faite depuis la loi du 17 mai 2011.

Or, comme souligné par la Cour, le caractère non probant et irrégulier de la comptabilité a été caractérisé par la découverte d'opérations injustifiées au cours de la vérification. En effet, le vérificateur a remis en cause la véracité de certaines factures d'achat et de revente, d'avoir et de notes de crédit dans la notification de

redressement. Pour les juges, la présence de telles opérations est de nature à confirmer l'application de la procédure de taxation d'office prévue à l'article LP. 423-1 du code des impôts de la Polynésie française. Par ailleurs, la cour rappelle qu'en procédure de taxation d'office aucune phase contradictoire n'est prévue. Aussi, l'administration, qui a répondu aux observations du contribuable et a invité à saisir la commission des impôts, n'y était nullement tenue.

### ***B L'établissement conforme des bases de taxation d'office***

Dans un premier temps, la cour s'attache à rappeler les conditions dans lesquelles la taxation d'office s'inscrit. Pour ce faire, elle cite l'article LP. 424-1 du code des impôts de la Polynésie française qui prévoit «une évaluation d'office des bases à partir des éléments dont l'administration a la connaissance» et ce sans procédure contradictoire. Elle poursuit, en rappelant que la base retenue est portée à la connaissance du contribuable, conformément aux dispositions de l'article LP. 421-1. Par ailleurs, cette dernière ne saurait être réduite par voie contentieuse qu'en apportant la preuve de son exagération. Or ici, Intermat n'a nullement apporté la preuve de l'exagération. Le seul grief formulé étant la méconnaissance de la reconstitution du bénéfice. Or, comme le souligne justement la Cour, l'évaluation d'office de la base n'entre nullement dans le cadre de la procédure contradictoire. L'administration n'a nullement l'obligation de s'expliquer à ce sujet. De ce fait, il n'est pas possible de procéder à la réduction de la base retenue.

A nouveau, les juges estiment que l'Administration a été au-delà de ses obligations en apportant des explications détaillées sur la méthode de détermination des bases d'imposition, alors qu'elle n'y est nullement tenue. Par ailleurs, la Cour souligne que si Intermat entendait contester cette méthode il aurait été pertinent de l'évoquer en matière de bien fondé des impositions et non sur l'établissement des bases de la taxation d'office. En effet, en l'invoquant dans la partie dédiée à la régularité de la procédure cet argument n'est nullement recevable.

## ***II L'ANALYSE DU BIEN-FONDÉ DE LA RECONSTITUTION DE LA BASE D'IMPOSITION***

Suite à la reconstitution de la base d'imposition effectuée par le vérificateur, Intermat va contester d'une part la réintégration des factures (A), mais également la réintégration des provisions (B).

### ***A La réintégration des factures***

Dans le cadre de la reconstitution de la base d'imposition, l'administration a notamment réintégré des factures d'avoir, dans la catégorie des produits d'exploitation. La société Intermat prétend avoir fourni les pièces justificatives

permettant d'attester de leur réalité. Cependant, les juges relèvent de nombreuses incohérences et anomalies remettant en cause la véracité des opérations. Cela est également le cas pour les factures d'achat et de matériel. En effet, il n'existe aucun flux monétaire entre la société et ses prétendus clients. Ce dont l'administration a eu la confirmation par l'exercice du droit de communication. De plus, la cour réfute l'argument du système de compensation invoqué par la société Intermat, étant donné qu'elle n'a su lui en apporter la preuve.

De même, la réalité des services rendus en contrepartie d'honoraires d'assistance technique n'apparaît nullement établie pour les juges. En effet, mise à part une délibération de conseil d'administration, la société Intermat a été incapable de fournir d'autre justificatif. La position des juges est tout à fait compréhensible, une délibération ne peut nullement garantir que les prestations ont bel et bien eu lieu. Des factures en lien avec ces missions d'assistance, notamment sur le coût et l'emploi des matériaux, auraient attesté de la réalité des prestations de façon probante.

### ***B La réintégration des provisions***

Lors de la reconstitution de la base d'imposition, le vérificateur a également procédé à la réintégration de certaines provisions. La cour rappelle dans un premier temps l'article 113-4 du code des impôts de la Polynésie française autorisant la déductibilité de celles-ci. Mais également, l'article 119-1 précisant les conditions l'autorisant. Ainsi, en raison de l'absence de justification probante sur la méthodologie d'évaluation mais également sur la raison même de la provision pour risque et charges, le montant de 3 437 276 Francs CPF a été justement réintégré par le vérificateur. Cependant, la cour considère que les provisions pour dépréciation de stocks ont été réintégrées à tort. Elle estime que la SA Intermat a été en mesure de prouver la réalité de l'écart mais également de déterminer le montant avec une approximation suffisante. En effet, elle s'appuie sur la norme admise dans la profession et a justifié la mise au rebut de son stock par procès-verbaux d'huissier.

Les juges estiment que le demandeur ne prouve pas de façon effective le caractère non probable du recouvrement de certaines créances client. La simple production d'un état des clients douteux ne permet nullement d'attester de la difficulté de mise en recouvrement. L'inaction de la société Intermat dans la mise en recouvrement de ces sommes supposément litigieuses est également soulignée par la Cour. **Justine Zavoli**