

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE - ANNEE 2016¹

Cette nouvelle livraison de la chronique² a été réalisée par Jean-François Boudet, maître de conférences à l'université Paris Descartes; Jacques Buisson, professeur émérite de l'université Paris Descartes, ancien directeur du Master 2 *Juriste fiscaliste*; Xavier Cabannes, professeur à l'université Paris Descartes, directeur du Master 2 *Juriste fiscaliste*; Nicolas Fayol, élève-avocat; Alexandre Dumont, docteur en droit de l'université Panthéon-Sorbonne; Arthur Pery et Adnand Sulejmani, étudiants du Master 2 *Juriste fiscaliste* de l'université Paris Descartes.

I CONSEIL D'ETAT

*** CONSEIL D'ETAT, 10 février 2016, n° 376073, M. B.**

Mots-clefs: Appel – Impôts locaux – Interprétation – Patente

L'interprétation des textes fiscaux est souvent délicate, car elle peut conduire à des difficultés procédurales ayant pour effet de retarder le cours de la justice.

L'arrêt prononcé par le Conseil d'Etat le 10 février 2016 illustre cette difficulté, tout en la résolvant.

M. B. avait saisi le tribunal administratif de Polynésie française d'une demande tendant à la décharge des cotisations de centimes additionnels à la contribution des patentes et de taxe sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice d'une profession auxquels il a été assujéti au titre des années 2009 à 2011. Il demandait en outre à ce que la Polynésie française soit condamnée à lui verser une indemnité de 3 millions de Francs CFP en réparation des préjudices subis du fait de l'illégalité de la perception de ces impositions.

Par un jugement du 11 décembre 2012, le tribunal administratif a rejeté les prétentions du requérant.

¹ Chronique dirigée par Xavier Cabannes.

² Livraisons précédentes: RJP, volume 12, 2006, pages 143 à 162; RJP, volume 13, 2007, pages 193 à 221; RJP, volume 14, 2008, pages 199 à 229; RJP, volume 15, 2009, pages 125 à 144; RJP, volume 16, 2010, pages 195 à 210; RJP-CLJP, volume 17, 2011, pages 97 à 118; CLJP-JDCP, volume 18, 2012, pages 141 à 163; CLJP-JDCP, volume 19, 2013, pages 135 à 152; CLJP-JDCP, volume 20, 2014, pages 235 à 260; CLJP-JDCP, volume 22, 2016, pages 77 à 97.

C'est alors qu'apparut la difficulté : de quelles voies de recours dispose M. B. ? En effet, si le litige tranché par le tribunal administratif porte sur «des impôts locaux autres que la taxe professionnelle» (article R. 222-13, 5°, du code de justice administrative), il entre dans la catégorie des litiges sur lesquels «le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort» (article R. 811-1 du code de justice administrative), auquel cas seule la cassation est ouverte. A l'inverse, si le litige porte sur des impôts locaux tels que la taxe professionnelle, la voie de l'appel devant une Cour administrative d'appel est possible.

Fort embarrassé, M. B. déposa le 13 avril 2013 un pourvoi en cassation contre le jugement... devant la cour administrative d'appel de Paris.

Par un arrêt du 28 février 2014, la cour administrative d'appel a transmis au Conseil d'Etat ledit pourvoi, régularisé ultérieurement en mars et novembre 2014 par le requérant.

Dans la présente décision, le Conseil d'Etat a considéré que le litige soumis au tribunal administratif n'était pas relatif aux «impôts locaux autres que la taxe professionnelle» et n'était pas de ceux sur lesquels le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort.

Il s'appuie pour ce dire sur une analyse littérale (ou quasi littérale, les mots patente et taxe professionnelle étant interchangeables) des textes afférents aux impositions litigieuses.

En premier lieu, les centimes additionnels à la contribution des patentes ont été institués par une délibération du conseil municipal de la commune de Papeete en date du 29 décembre 1977. Ils constituent une contribution calculée en fonction du montant de l'impôt territorial, en l'espèce la patente, la commune n'ayant d'autre pouvoir que celui de fixer, dans la limite d'un plafond, leur taux.

En second lieu, la taxe sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice d'une profession a été instituée par une délibération du conseil municipal de la commune de Papeete du 11 janvier 1966. Elle porte sur les seuls locaux assujettis à la patente ou susceptibles de l'être, elle est calculée sur la valeur locative qui sert de base à ce droit, telle que définie aux articles 214-1 et suivants du code des impôts de Polynésie française, et fait l'objet des mêmes exonérations.

Quant à l'objection tirée de la circonstance que la contribution des patentes n'est plus perçue depuis l'année 2001 au profit du budget de la Polynésie française (article 219-12 du code des impôts), elle est totalement inopérante.

En effet, dès lors que les deux impositions litigieuses (centimes additionnels à la contribution des patentes, taxe sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice d'une profession) font expressément référence à la patente (devenue taxe

professionnelle) pour entrer dans son champ d'application, elles entrent dans la catégorie, non pas des impôts autres que la taxe professionnelle, mais des impôts tels que la taxe professionnelle.

La conséquence est claire: le litige présenté par M. B. n'est pas de ceux dans lesquels «les tribunaux administratifs statuent en premier et dernier ressort». La voie de l'appel lui était donc ouverte.

Par suite, la requête de M. B. doit être regardée comme une requête d'appel, qui doit être attribuée à la cour administrative d'appel de Paris.

Pour mémoire, relevons que cet appel n'a été rendu possible que plus de 3 ans après le prononcé du jugement! **Jacques Buisson.**

*** CONSEIL D'ETAT, 14 mars 2016, n° 395288, Polynésie française c/ Assemblée de la Polynésie française**

Mots-clés: Assemblée de la Polynésie française – Commission d'enquête – Compétences – Référé-suspension – Réforme fiscale

Par cette décision du 14 mars 2016, le Conseil d'Etat est venu prendre position sur un contentieux comme seule, ou presque, la Polynésie française peut en voir du fait des bisbilles constantes entre le gouvernement et l'assemblée de la Polynésie.

Le 1^{er} octobre 2015, l'assemblée de la Polynésie française avait adopté une délibération (n° 2015-69 APF; consultable sur le site de l'APF), portant création d'une commission d'enquête chargée de recueillir tous les éléments d'information sur la réforme fiscale y compris l'évolution de la fiscalité communale et le financement de la protection sociale généralisée.

Dès le 15 octobre 2015, le juge des référés avait été saisi, par trois requérants dont Gaston Tong Sang, ancien président de la Polynésie française, sur le fondement de l'article L. 521-2 du code de justice administrative (référé-liberté) afin de constater que la création de cette commission portait «atteinte à l'équilibre des institutions de la Polynésie française» et «d'interdire la tenue des travaux de ladite commission». Cependant, le juge des référés avait estimé que si le principe de libre administration des collectivités territoriales est au nombre des libertés fondamentales visées par l'article L. 521-2 du code de justice administrative (solution classique: Conseil d'Etat, 18 janvier 2001, n° 229247, *Commune de Venelles*, *Recueil*, page 18, conclusions L. Touvet), «aucune des dispositions de la délibération litigieuse n'affecte directement» ce principe (tribunal administrative de la Polynésie française, ordonnance, 17 octobre 2015, n° 1500528).

Par ailleurs, quelques semaines plus tard, le juge des référés, saisi par la Polynésie française sur le fondement de l'article L. 521-1 du code de justice administrative (référé-suspension), a rejeté la demande de suspension d'exécution de la délibération du 1^{er} octobre 2015 (tribunal administratif de la Polynésie française, ordonnance, 1^{er} décembre 2015, n° 1500617). C'est de cette ordonnance que le Conseil d'Etat était, en l'espèce, saisi.

Selon l'article 132 de la loi organique du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française, «l'assemblée de la Polynésie française peut créer des commissions d'enquête composées à la représentation proportionnelle des groupes politiques qui la composent. [alinéa 2] Le régime des commissions d'enquête est défini par une délibération de l'assemblée de la Polynésie française». Le règlement intérieur de l'assemblée (délibération 2005-59 APF du 13 mai 2005, consolidée au 8 décembre 2016; consultable sur le site de l'APF) prévoit que ces commissions «sont formées pour recueillir des éléments d'informations soit sur des faits déterminés, soit sur la gestion des services publics» (article 68, §1). En créant la commission d'enquête compétente pour recueillir des informations sur la réforme fiscale, l'assemblée de la Polynésie avait précisé son objet et ses prérogatives:

«La commission d'enquête doit notamment:

- circonscrire le périmètre de la réforme fiscale, les moyens mis en œuvre pour accroître les recettes fiscales (...);
- déterminer avec précision la nature des assiettes des impositions et le quantum de l'imposition inhérente à chaque cédule, pour la réforme fiscale qui viendra se substituer au démantèlement de l'impôt sur les transactions (...);
- se faire communiquer l'ensemble des simulations et/ou projets de barèmes d'imposition réalisés par les services (...);
- se faire communiquer tout élément de nature prospective qui aurait pu être transmis à l'agence de notation ou aux bailleurs de fonds ou à tout acteur institutionnel y compris l'État (...);
- identifier tous les intervenants associés aux différents groupes de travail constitués par le gouvernement et définir leurs qualités, les conditions de leur implication, leur rôle et les missions qui leur ont été confiées pour élaborer les pistes de réforme (...);
- vérifier si une hypothèse de travail consisterait à mettre en place une TVA sociale;
- faire tous constats, toutes suggestions et propositions tendant à définir une orientation stratégique majeure pour envisager une réforme fiscale dans sa globalité».

En outre, pour «les besoins de sa mission, elle peut:

- procéder à toutes les auditions qu'elle estimerait utiles;
- se faire communiquer les documents archivés dans les services de la Polynésie française, notamment à la direction des impôts et des contributions publiques, et à la direction du budget et des finances;
- demander que soient diligentées toutes enquêtes, investigations, analyses ou études propres à éclairer les membres de la commission».

Il convient de constater ici deux choses. Tout d'abord, cette commission a été créée pour «recueillir tous les éléments d'information sur la réforme fiscale en cours d'élaboration par le Gouvernement». La création et le travail de cette commission étaient donc mis en parallèle avec le travail gouvernemental de préparation de la réforme fiscale. Dans les faits, cette commission d'enquête devait mener ses travaux alors même que le gouvernement était en train d'élaborer la réforme fiscale. Ensuite, on peut constater que l'objet et les prérogatives de la commission d'enquête étaient extrêmement larges. Il faut relever que la commission pouvait notamment «circonscrire le périmètre de la réforme fiscale» et, en vue de la réforme, «déterminer avec précision la nature des assiettes des impositions et le quantum de l'imposition inhérente à chaque cédule», mais aussi «identifier tous les intervenants associés aux différents groupes de travail constitués par le gouvernement et définir leurs qualités, les conditions de leur implication, leur rôle et les missions qui leur ont été confiées pour élaborer les pistes de réforme».

Selon les articles 14 (qui liste les compétences exclusives de l'Etat français) et 140 (qui liste les matières pour lesquelles les lois du pays font l'objet d'un contrôle juridictionnel spécifique de la part du Conseil d'Etat) de la loi organique du 27 février 2004, l'assemblée de la Polynésie peut adopter des lois du pays en matière fiscale, c'est là une chose bien connue. Mais, si l'assemblée peut adopter des lois du pays relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature (article 140), il appartient au seul conseil des ministres de la Polynésie d'arrêter «les projets d'actes prévus à l'article 140 dénommés "lois du pays", après avis du haut conseil de la Polynésie française, ainsi que les autres projets de délibérations à soumettre à l'assemblée de la Polynésie française ou à sa commission permanente» (article 89 de loi organique). Incontestablement, par son objet même et ses prérogatives pour le réaliser, la commission créée par l'assemblée polynésienne venait empiéter sur le domaine réservé au gouvernement, puisqu'il ne s'agissait pas seulement pour cette commission de contrôler l'action «du président et du gouvernement de la Polynésie française» (article 102 de la loi organique) mais, à la fois, de mener un travail de réflexion parallèle et concurrent (?) à celui du gouvernement (la commission d'enquête pouvant arriver, somme toute, à circonscrire un périmètre de réforme et à déterminer des assiettes différents du texte

élaboré par le gouvernement) mais aussi d'enquêter sur les personnes participant aux différents groupes de travail constitués par le gouvernement (cette commission pouvant «procéder à toutes les auditions qu'elle estimerait utiles», on peut se demander si elle aurait pu aussi auditionner ces personnes participant aux groupes de travail alors même qu'elles en auraient été toujours membres... on peut imaginer la situation et la confusion générale, tout comme les problèmes à l'égard de la séparation des pouvoirs).

Aussi, le Conseil d'Etat a suspendu l'exécution de la délibération 2015-69 APF du 1^{er} octobre 2015 estimant que «le moyen tiré de ce que cette délibération constitue une immixtion de l'assemblée de la Polynésie française dans le domaine réservé, par la loi organique, au gouvernement, portant atteinte à l'équilibre institutionnel de la Polynésie française, doit être regardé, en l'état de l'instruction, comme propre à créer un doute sérieux sur sa légalité». Au final cette délibération a été annulée par le tribunal administratif de la Polynésie française par un jugement du 12 juillet 2016 (n° 1500614). **Xavier Cabannes.**

*** CONSEIL D'ETAT, 15 avril 2016, n° 383112, M.A.**

Mots-clefs: Interruption de la prescription – Redevable de l'impôt – Sociétés de personnes – Investissements outre-mer – Déductions

Qui d'une société de personnes ou de ses associés doit être rendu destinataire par l'administration fiscale d'une proposition de rectification pour que la prescription soit interrompue?

La question n'est pas nouvelle et la solution apportée dans cet arrêt n'est pas non plus inédite, elle vient s'inscrire dans la droite lignée d'un «*traité jurisprudentiel déjà long*» (Conseil d'Etat, 14 octobre 2015, n° 373557, *Ministre c/ M. et Mme Mianne*, conclusions Emilie Bokdam-Tognetti, Jurisdata n° 2015-023281).

Dans l'affaire qui nous intéresse, des investissements outre-mer ont été réalisés en 2006 via la SNC Olympic Invest Dom 28 par M.A., associé à hauteur de 99,81 % dans cette société, qui a pratiqué la déduction prévue par l'article 199 undecies B du CGI sur son revenu au titre de l'année 2006 à raison de l'investissement réalisé par cette société.

Une proposition de rectification est adressée à la SNC le 17 décembre 2009 selon la procédure de l'évaluation d'office prévue par l'article L. 74 du LPF. L'administration soutient que l'investissement productif neuf figurant sur la déclaration de résultats de la société souscrite au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006 n'était pas éligible, contrairement aux mentions portées sur cette déclaration, au régime prévu par l'article 199 undecies B du CGI.

Par une proposition de rectification en date du 1^{er} mars 2010, l'administration fiscale informe M.A., en tant qu'associé de la SNC, de ce qu'elle entend remettre en cause le montant de la déduction qu'il avait pratiquée au titre de l'année 2006 à raison de l'investissement réalisé par la SNC Olympic Invest.

M.A. demande alors au tribunal administratif de Paris la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des pénalités correspondantes mises à sa charge au titre de l'année 2006 dès lors que l'administration lui a notifié sa proposition de rectification après le 31 décembre 2009, date limite du délai de reprise. Par un jugement en date du 18 février 2013, sa demande est rejetée.

Le 6 juin 2014, la cour administrative d'appel de Paris fait droit à l'appel présenté par M.A. au motif que la proposition de rectification en date notifiée à la SNC Olympic Invest le 28 décembre 2009 n'a pas eu pour effet d'interrompre la prescription à l'égard de ses associés en ce qui concerne la réduction d'impôt dont ils avaient bénéficié au titre de l'impôt sur le revenu de l'année 2006 ; qu'il s'ensuit que le droit de reprise de l'administration au titre de l'impôt sur le revenu de l'année 2006 était expiré et, par conséquent, les impositions en litige étaient prescrites considérant que la proposition de rectification qui a été adressée aux contribuables remettant en cause la réduction d'impôt dont ils avaient bénéficié leur a été notifiée le 1^{er} mars 2010.

Le Conseil d'Etat vient confirmer cette solution sur le fondement de l'article L. 189 du LPF dans sa rédaction applicable au litige duquel il découle qu'une proposition de rectification doit, en principe, être adressée au contribuable en tant que redevable de l'imposition.

Dans le cas des sociétés de personnes qui relèvent de l'article 8 du CGI, l'identification de ce redevable est au cœur du problème.

On se souviendra sans mal de ce «*sac d'embrouilles*» mis sur le devant de la scène par le regretté Professeur Cozian qu'induisent les notions approuvées mais concurrentes de translucidité et de transparence fiscales.

Dans beaucoup de pays, le droit fiscal distingue les entités «opaques», personnellement imposables, et les entités «transparentes», dont chaque actionnaire est imposé sur la part lui revenant. En France, le recours à la notion de translucidité fiscale implique que la société translucide conserve sa personnalité fiscale, bien que l'impôt soit acquitté par chaque actionnaire en proportion de sa part.

De cette définition d'école découle, en filigranes, à notre sens, la solution rendue dans l'arrêt commenté.

Ici, les fondements textuels sont nombreux et leur articulation complexe, ce qui explique sans doute que l'administration se soit fourvoyée dans sa quête du redevable de l'impôt.

Avant toute chose était l'article 8 du CGI qui dispose que les associés d'une société de personnes sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans cette société.

Vint ensuite l'article L. 53 du LPF dont il résulte que, dans les sociétés dont les associés sont soumis personnellement à l'impôt, la procédure de vérifications des déclarations déposées par la société est suivie entre l'administration fiscale et la société elle-même.

Puis les articles L. 169 et L. 189 du LPF qui disposent respectivement que la prescription court jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due et que la prescription peut être interrompue par la notification d'une proposition de rectification pendant le délai de reprise.

Enfin, l'article 199 undecies B du CGI qui dispose que «les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4B (du CGI) peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu à raison des investissements productifs neufs qu'ils réalisent dans les DOM [...] dans le cadre d'une entreprise exerçant une activité agricole ou une activité industrielle, commerciale ou artisanale relevant de l'article 34. En ce cas, la réduction d'impôt est pratiquée par les associés ou les membres dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société. [...] La réduction d'impôt [...] est pratiquée au titre de l'année au cours de laquelle l'investissement est réalisé».

Il résulte de cette combinaison de dispositifs que, même si les investissements productifs sont réalisés par une société de personnes, la déduction prévue est pratiquée par ses associés sur le revenu net global et non par la société elle-même sur ses bénéfices.

Dès lors, le Conseil d'Etat affirme que la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que l'envoi de la proposition de rectification du 17 décembre 2009 à la SNC qui ne procédait pas à une rectification du résultat de la société, n'avait pas le caractère de notification de redressement interruptive de prescription à l'égard du droit de reprise de l'administration pour les impositions dont était redevable le contribuable à proportion de ses droits dans la société, assis sur les bénéfices de celle-ci.

Cette solution n'est pas sans rappeler celle retenue par le Conseil d'Etat en 2015 (CE, 14 octobre 2015, précité), dans une situation très proche dans le cadre d'investissements réalisés outre-mer sous l'empire de l'ancien article 163 terdecies du CGI, proche parent de l'article 199 undecies B. Et le commentateur de cet arrêt ne

s'était pas trompé en annonçant que la solution dégagée en 2015 viendrait logiquement s'étendre à l'article 199 undecies B dès lors que le mécanisme prévu par ces deux articles est, si ce n'est parfaitement analogue, à tout le moins comparable.

La confirmation de l'arrêt rendu en 2015 procède d'une évolution jurisprudentielle qui vient préciser les contours de la notion de transparence fiscale, sans jamais la nommer.

Il résulte de la décision Touchais (Conseil d'Etat, 8 avril 1994, conclusions Loloum, publié au recueil Lebon) que la «notification régulière à une société de personnes des rehaussements de ses bénéficiaires imposables à l'issue d'une vérification de ses déclarations interrompt nécessairement la prescription à l'égard de ses associés, en tant que redevables [...] de l'impôt assis sur ses bénéfices».

Partant, il est apparu légitime que dès lors que l'administration «doit inscrire son action d'abord dans le cadre des relations avec la société de personnes», l'intention de procéder à des redressements exprimée à l'entité qui «réalise le bénéfice imposable est tenue aux obligations déclaratives et dont les agissements engagent les associés suffisent à interrompre la prescription».

De cette décision découlait donc un principe, mais un principe immédiatement limité par trois conditions cumulatives.

En effet, pour que la prescription soit interrompue à l'égard des associés par le jeu de la notification d'une proposition de rectification à la société à laquelle ils participent il faut «une notification de redressements» qui soit régulière et qui porte nécessairement sur des rehaussements des bénéficiaires imposables de la société.

Deux de ces conditions appellent quelques rapides développements afin d'éclairer la solution rendue en l'espèce.

Tout d'abord, la notification de redressements n'est pas une notion définie en tant que telle dans le LPF. Il convient de l'interpréter à la lumière de l'article L. 55 du LPF dont il découle qu'un redressement peut consister en la rectification d'une insuffisance, d'une inexactitude, d'une omission ou d'une dissimulation dans les éléments servant de base de calcul des impôts dus par le contribuable.

S'agissant de la régularité de la notification, il ne nous semble pas nécessaire au cas particulier de s'attarder à en préciser les conditions.

En revanche, il convient d'insister sur la dernière condition relative au fait que la notification doit nécessairement porter sur des rehaussements des bénéfices imposables de la société puisqu'elle est au cœur de la décision commentée. En effet, la remise en cause du bénéfice de la réduction d'impôt induite par l'article 199 undecies B du CGI ne procédait pas une modification des résultats déclarés par la

société mais à la seule remise en cause de la réduction d'impôt dont le contribuable se prévalait.

Dès lors que l'on considère que la remise en cause de la déduction opérée par l'associé d'une société de personnes du fait d'un investissement outre-mer sur le fondement de l'article 199 undecies B ne passe pas par un rehaussement du bénéfice de la société, la solution nous apparaît difficilement contestable.

En effet, bien que la déduction trouve son origine dans l'activité de la société, elle correspond à un droit personnel de l'associé. Ainsi, aucune déduction n'est effectuée au niveau du résultat de la société mais seulement par l'associé sur son revenu global.

Au sens strict, l'imposition n'est donc pas due par les associés en tant que redevables de l'impôt assis sur les bénéfices de la société de personnes en proportion de leurs droits dans cette société.

La solution apportée par le Conseil d'Etat présente donc un double apport qui ne peut qu'emporter l'adhésion. Une première lecture répond à la problématique posée quant aux modalités d'interruption de la prescription dans le cadre très spécifique des investissements outre-mer prévus par l'article 199 undecies B du CGI. Une seconde lecture, plus large, permet au lecteur d'appréhender avec un peu plus d'aisance la notion de transparence fiscale, qui reste au cœur de nombreux contentieux en matière de fiscalité des sociétés de personnes du fait d'une identification toujours délicate du redevable de l'impôt. **Nicolas Fayol.**

II COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL

* COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS, 13 mai 2016, n° 13PA01553, Société Sofipac

Mots-clefs: Principe du contradictoire - Procédure administrative contentieuse - Vérification de comptabilité - Administration fiscale - Communication des pièces.

Le principe du contradictoire s'applique au litige administratif en général et au procès «fiscal», en particulier. Telle est la solution vers laquelle tend la décision de la cour administrative d'appel de Paris du 13 mai 2016. Les faits de cette affaire sont élémentaires. Le tribunal administratif de la Polynésie française a condamné la société à responsabilité limitée Sofipac à payer la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés, de la contribution complémentaire de celui-ci, d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, de la contribution de solidarité territoriale sur le revenu des capitaux mobiliers et de la taxe sur la valeur ajoutée. En conséquence, la société Sofipac a élevé le conflit devant la juridiction d'appel pour infirmer le jugement de première instance.

La société Sofipac soutient, au travers de son mémoire, que le tribunal administratif de la Polynésie française n'a pas respecté le principe du contradictoire. Il faut, en premier lieu, rappeler qu'il existe un certain nombre de modalités pratiques de mise en œuvre de celui-ci. On le sait, c'est par le juge et son office de communication entre les parties qu'il est garanti. L'article R. 611-6 et suivants du code de justice administrative indique que les communications consistent d'une part à transmettre tous les éléments susceptibles de faire découvrir la vérité aux parties d'autre part à les mettre à leur disposition. Cette accessibilité est généralement assurée par le greffe de la juridiction.

La cour administrative d'appel de Paris a relevé et rappelé la place fondamentale qu'occupe le principe du contradictoire. En effet, celui-ci est le dispositif de protection des parties au procès. Celles-ci ont la capacité de se répondre à chaque argument, sans favoritisme ni désavantage. On peut souligner qu'il concède à chaque acteur une défense équitable et une égalité réelle face à l'administration fiscale et au juge administratif. Il faut rappeler qu'il s'associe à des principes voisins tels que «l'égalité des armes» (CEDH, 27 octobre 1993, *Dombo Beheer B. V. c/ Pays-Bas*, n° 14448/88: «à chaque partie une possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire») ou le respect des droits de la défense. Lors du procès, il permet, également, au juge d'éclairer ou de susciter sa propre opinion.

Selon la cour administrative d'appel de Paris, «le principe du contradictoire, s'il ne fait pas obligation au juge de demander la production de pièces dont il estime qu'elles ne lui sont pas utiles pour trancher le litige qui lui est soumis, lui interdit de soustraire à l'examen des parties les pièces qui lui sont présentées par l'une d'elles». Par conséquent, ce principe contient une double nature qu'il faut relever: la protection des parties et l'information au juge. C'est pour les respecter et les rendre effectif que le juge demande de soumettre à débat les documents du conflit résultant des parties. Ce fut rappelé en l'espèce, les compétences attribuées au juge lui permettent d'exiger de lui communiquer toutes pièces importantes dont il souhaiterait prendre connaissance. Ainsi, tout élément produit en justice doit pouvoir faire l'objet d'un débat, il doit en conséquence être communiqué à l'adversaire.

Plus particulièrement, on peut indiquer que cette transmission ne s'effectue pas par les parties mais par la juridiction chargée d'instruire le litige. Ainsi, c'est elle qui notifie la requête, s'il existe, le mémoire complémentaire, et, le cas échéant le mémoire en défense. Autrement dit, le principe du contradictoire est un concept cardinal de notre procédure administrative. Il est d'ailleurs consacré d'une part par le Conseil constitutionnel d'autre part, par le Conseil d'Etat comme un principe général du droit (Conseil d'Etat, 5 mai 1944, *Veuve Trompier Gravier*).

La cour administrative d'appel s'est ici livrée à une analyse détaillée de chaque moyen invoqué. Elle a ainsi confirmé une jurisprudence constante du Conseil d'Etat qui, depuis de longues années, tend à généraliser le principe du contradictoire dans la procédure d'imposition, en l'employant dans des cas non expressément prévus par les textes. A titre d'exemple, on peut citer l'arrêt du 7 janvier 2000 (n° 189992) dans lequel la haute juridiction administrative a conclu que la taxe locale d'équipement et le versement pour dépassement du plafond légal de densité entraînent dans le champ d'application dudit principe. On rappellera également que la cour suprême administrative a déployé la notion de contradictoire aux impôts directs locaux qui, toutefois, en sont exclus sous l'empire de l'article L. 56 du livre des procédures fiscales. En effet, celui-ci dispose que «la procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable en matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales ou d'organismes divers, à l'exclusion de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prévue à l'article 1586 ter du code général des impôts». Néanmoins, dans son arrêt du 2 juin 2002, le Conseil d'Etat a considéré que la volonté de rectification des bases déclarées de l'administration devait s'accompagner d'une présentation par le contribuable de ses observations. Dans le cas contraire, une rupture du principe du contradictoire serait caractérisée et porterait un préjudice certain à l'assujéti de l'impôt incriminé. *In fine*, on peut remarquer que le Conseil d'Etat a souhaité neutraliser l'article L. 56 du LPF en le présentant comme un dispositif excluant les impôts directs locaux de la procédure contradictoire de droit commun, tout en contraignant l'administration fiscale au respect du droit de la défense.

En revanche, il existe un cas particulier de non application du principe du contradictoire. Il se cristallise dans l'éventualité où l'administration fiscale conteste une dette fiscale sans remettre en cause les bases déclarées. A cette occasion, selon l'arrêt *Société NFDB* (Conseil d'Etat, 23 juillet 2010, n° 320188), elle n'est pas tenue d'attendre les constatations du contribuable.

En bref, la décision de la cour administrative d'appel de Paris consolide les droits de la procédure interne en ménageant la possibilité pour chaque partie de prendre en temps utiles connaissance des communications adverses. **Alexandre Dumont.**

*** COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS, 14 octobre 2016, n° 14PA01943 et 15PA02252, SAS Supermarché Prince Hinoi**

Mots-clefs: Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Liquidation de la taxe – Droit à déduction – Remboursement de TVA – Neutralité fiscale.

L'affaire qui nous est soumise à annotation a ceci d'intéressant qu'elle apprécie le droit à déduction à la TVA sur le territoire de la Polynésie. Le principe est posé dans les deux premières phrases de l'article 345-4 du code des impôts de la Polynésie française: «La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération. Pour ouvrir droit à déduction, la dépense engagée doit être nécessaire à l'exploitation et affectée exclusivement aux besoins de l'exploitation». Le système de TVA ainsi mis en place prévoit, comme en droit métropolitain et européen, que sont soumises à la taxe les opérations réalisées à chacun des stades de la production et de la distribution des biens et services d'une part et d'autre part que le droit à déduction permet l'effacement de cette imposition chez tout acheteur qui utilise ces biens et services pour les besoins d'opérations également imposables (CJUE, 14 février 1985, Rompelman, affaire 268/83). Ce principe ne peut toutefois pas s'appliquer de manière exacte puisque les redevables n'acquittent pas l'impôt opération par opération. Ces derniers sont nécessairement conduits à imputer globalement la taxe qui a grevé l'ensemble des acquisitions. De telle sorte, l'article 345-6 du code des impôts de la Polynésie française dispose que «les assujettis qui réalisent exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à déduire la totalité de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les biens et les services utilisés pour les besoins de leur exploitation». L'article LP 345-7 du même code prévoit la situation inverse dans laquelle les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée ou des opérations ouvrant droit à déduction; ils sont autorisés dans ce cas à déduire une fraction de la TVA qui a grevé ces biens et services:

- lorsque les biens autres que les immobilisations et services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, la taxe qui les a grevés est déductible;
- lorsque les biens autres que les immobilisations et services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la taxe qui les a grevés n'est pas déductible;
- lorsque les biens autres que les immobilisations et services concourent à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres n'ouvrent pas droit à déduction, et pour les immobilisations, seule une fraction de la taxe qui les a grevés est déductible, selon le prorata prévu aux articles 345-8 et 345-9 dudit code (voir en parallèle l'article 271 du CGI).

L'espèce est assez simple à présenter et la chronologie des faits est suffisamment exploitée par les requérants sans être d'ailleurs contestées (voir la précision au considérant n° 6). La SAS Supermarché Prince Hinoi a été créée en août 2011 et a notamment pour objet le négoce de détail et l'exploitation d'un supermarché situé à

Papeete. Elle a déposé un premier permis de construire le 7 février 2012 en vue de construire l'immeuble accueillant ce supermarché et a par ailleurs procédé à d'autres études concernant la configuration des locaux. De ce fait, la société a déposé le 18 décembre 2012 une nouvelle demande de permis de construire comportant notamment la réduction de la surface de vente du supermarché. Elle a informé l'administration du report du début de son activité. Le ministre de l'équipement, de l'urbanisme, des énergies et des transports terrestres et maritimes lui a délivrée le 13 juin 2013 un permis de travaux immobiliers sur le fondement de ce second dossier. La SAS Supermarché Prince Hinoi a toutefois décidé en juillet 2013 de renoncer à son projet pour un motif de «rentabilité économique». Ceci étant dit, elle fait remarquer à l'administration fiscale qu'elle a engagé plusieurs dépenses liées notamment à l'étude et à la faisabilité de ce projet commercial. Ses dirigeants estiment que ces dépenses entrent dans le champ d'application de la TVA. Ils demandent en conséquence le remboursement d'un crédit de taxe au titre du 2^{ème} trimestre 2012 le 13 juillet 2012 et au titre du 3^{ème} trimestre 2012 le 12 octobre 2012. Autant la première demande est accordée par l'administration fiscale le 19 septembre 2012, autant la seconde est rejetée par la même administration le 29 mai 2013 conformément aux réponses apportées par la société à ses demandes de renseignements. En s'appuyant sur l'article LP 345-9-2 du code des impôts de la Polynésie française, la direction des impôts et des contributions publiques procède même par une notification de redressements en date du 31 mai 2013 aux rappels du crédit de TVA remboursé à la société au titre du 2^{ème} trimestre 2012 assortis des intérêts de retard prévus par l'article L. 511-1 du code des impôts de la Polynésie française. La SAS Supermarché Prince Hinoi conteste ces rappels devant l'administration fiscale. Considérant le rejet de sa demande par cette dernière, elle saisit le tribunal administratif de la Polynésie française afin que ce dernier prononce la décharge, en droits et pénalités, de ces rappels de TVA et lui accorde le remboursement du crédit de TVA dont elle estime être redevable au titre du 3^{ème} trimestre de l'année 2012. Les premiers juges confirment la décision de l'administration fiscale et rejette ses demandes. La SAS Supermarché Pince Hinoi décide de porter l'affaire devant la cour administrative d'appel de Paris. Cette dernière rend son jugement le 14 octobre 2016 et annule les décisions du premier juge. Les juges parisiens estiment que la société SAS Supermarché Hinoi a bien eu l'intention d'implanter et d'exploiter un supermarché conformément à son objet social. Cette activité économique entre dans le champ d'application de la TVA et l'abandon de son projet au vu des études de faisabilités qu'elle a commandées n'est pas en soi une manœuvre frauduleuse ou abusive. Ces dépenses sont en conséquence déductibles au titre de l'article LP 345-7 du code des impôts de la Polynésie française. En effet, le régime fiscal ainsi organisé s'applique selon la cour administrative d'appel de Paris aux «assujettis partiels» à la TVA et non à ceux qui, en application

de l'article 345-6, «réalisent exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction». Ils sont autorisés de ce fait à déduire la totalité de la TVA qui a grevé les biens et les services utilisés pour les besoins de leur exploitation.

Pour la cour administrative d'appel de Paris, la question principale n'est donc pas celle attendue de la neutralité fiscale qui s'attache à la TVA et à l'exercice par les redevables du droit à déduction de la taxe qui a grevé les éléments du prix de leurs opérations imposables, mais celle de la qualité d'assujetti. En effet, le droit à déduction vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques, quels qu'en soient les buts ou les résultats, la seule condition étant que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA. Il peut en conséquence s'agir autant de premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise ou de celles nécessaires pour l'exploitation future d'un bien (CJUE, affaire 268/83, précité). Le droit à déduction est surtout subordonné à la qualité d'assujetti (CJUE, 20 juin 1991, Polysar Investments Netherlands BV, affaire 60/90). Ce dernier doit en tant que tel acquérir un bien ou un service pour que ce soit déterminé l'application du système de TVA et, partant, du mécanisme de déduction. Par analogie au droit polynésien et à l'espèce ainsi présentée à la CAA de Paris, l'utilisation qui est faite des marchandises ou des services (ou qui est envisagée pour elles) ne détermine pas l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes. L'intention, mise en évidence par des éléments de fait, la nature des biens concernés et la période écoulée entre acquisition et utilisation professionnelle (CJUE, affaire 60/90, précité), est déterminante comme le rappelle les juges d'appel au considérant n° 8 de la présente espèce: les dépenses relatives aux études de faisabilité sont ainsi déductibles de la TVA, et, quand bien même et à l'exception de situations frauduleuses ou abusives (voir dans le sens d'une manœuvre frauduleuse: CE, 23 juillet 2014, n° 366778, SNC Nocario 2007 C, Cette revue, 2016, p. 83, observations Avillaneda), la société concernée décide de renoncer à réaliser de telles opérations (CJUE, 29 février 1996, Inzo, affaire 110/94). Ce droit à déduction subsiste même lorsque l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe, que l'activité économique envisagée (devant donner lieu à des opérations taxées) ne sera pas exercée (CJUE, 8 juin 2000, Brigitte Breitsohl, affaire 400/98). Pour la Cour administrative d'appel, il n'y a aucun doute à ce sujet (voir considérant n° 5). Il n'en demeure pas moins que les dépenses exposées par les «assujettis partiels», c'est-à-dire ceux exerçant à la fois des activités économiques situées dans le champ d'application de la TVA et des activités non-économiques situées hors du champ, peuvent présenter un caractère «mixte». Ces dépenses sont en ce sens imputables concurremment aux deux catégories d'activités et ne peuvent être ainsi regardées comme des frais généraux qu'à concurrence de la part qui se rapporte aux activités économiques (la

part des dépenses se rapportant aux activités non économiques n'étant pas détaxables: CJUE, 13 mars 2008, *Securenta*, affaire 437/06). Tel n'est pas le cas en l'espèce. En effet, la cour administrative d'appel de Paris s'attache davantage à l'opération économique dans son ensemble pour y appliquer ici, en rapport avec les articles 205 à 212 de l'annexe II du CGI et les articles 2 et 167 à 192 de la directive 2006/112/CE, l'article LP 345-7 du code des impôts de Polynésie française: le régime fiscal relatif au «prorata de déduction» n'est pas applicable dès lors que la SAS Supermarché Prince Hinoi n'a pas cette qualité d'«assujetti partiel». Le raisonnement est juridiquement correct et économiquement justifié. **Jean-François Boudet**.

*** COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS, 18 novembre 2016, n° 14PA02332, SNC Invest OM 256**

Mots-clefs: Avis de mise en recouvrement – Livraison de bien – Droit de communication – Preuve – TVA

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) grevant une livraison de biens à titre onéreux entre deux assujettis est en principe déductible. Mais cette déduction est remise en cause lorsque l'opération litigieuse est artificielle, ayant comme seul but d'obtenir le remboursement de la TVA de manière injustifiée. L'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris en date du 18 novembre 2016 en est une belle illustration.

En l'espèce, une société en nom collectif (ci-après la «SNC») a conclu en avril 2009 un contrat portant sur l'acquisition d'une pelle hydraulique et divers matériels auprès de la société Suisin Albert (ci-après la «société Albert»). Cette dernière a émis une facture indiquant le prix de vente ainsi que le montant de la taxe sur la valeur ajoutée. Le même jour, un contrat de location d'une durée de 5 ans a été signé entre les deux sociétés, prévoyant que la SNC allait louer tous les matériaux préalablement acquis à la société Albert.

Par la suite, la SNC a obtenu le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé l'achat des biens. Or, l'administration fiscale, en qualifiant la facture émise par la société Albert comme fictive, a remis en cause la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. Par conséquent, la SNC a fait l'objet de rappels de taxe sur la valeur ajoutée, assortis d'intérêts de retard et d'une majoration de 80% prévue par l'article 511-5 du code des impôts de la Polynésie française, mis en recouvrement en 2012.

En désaccord, la SNC a interjeté appel contre la décision du tribunal administratif de la Polynésie française n'ayant pas fait droit à la décharge des rappels et pénalités demandée. L'arrêt rendu par la cour administrative d'appel vient nous rappeler certaines choses.

En principe, le juge des impôts ne peut pas aller au-delà des prétentions avancées par les parties au procès, sauf s'il s'agit d'un moyen d'ordre public, qui eux, doivent être soulevés d'office par le juge, sous peine pour ce dernier de méconnaître sa fonction. Ceci dit, le tribunal administratif se voyait reprocher d'avoir statué «ultra petita», en retenant l'existence d'une fraude à la loi caractérisée par la facture fictive et le montage artificiel, alors que l'administration fiscale n'avait pas invoqué d'abus de droit. Or, la fraude à la loi n'est pas un moyen d'ordre public. Néanmoins, la cour administrative d'appel précise qu'un tel moyen peut être soulevé de manière surabondant lorsqu'il n'est pas déterminant pour résoudre le litige et que d'autres moyens suffisent à justifier la décision.

Dans cette affaire, l'administration fiscale avait exercé son droit de communication pour obtenir des informations sur le contribuable auprès de sociétés tierces, dont la société Albert. Les rappels de TVA étaient fondés sur ces informations. La société appelante avait fait une demande, refusée par l'administration fiscale, tendant à recevoir communication des documents obtenus auprès de tiers. L'administration avait motivé le refus à cette demande, en indiquant qu'elle n'était pas en possession des documents dont elle a simplement pris connaissance lors des opérations de contrôle auprès des sociétés tierces. Le juge du fond précise également que l'administration fiscale en indiquant que la SNC n'était pas en mesure de produire des documents probants justifiant la réalité de l'opération, à savoir la livraison des biens et le versement du prix d'achat, a suffisamment motivé sa réponse aux observations de la société appelante.

Lorsque l'administration fiscale exerce son droit de communication, elle est obligée d'informer le contribuable de la teneur et de la nature des documents, qu'elle a obtenu auprès d'autres sociétés, sur lesquelles sont basés les rappels. Dans sa réponse aux observations du contribuable, l'administration avait indiqué que l'opération litigieuse n'apparaissait nulle part dans les documents comptables de la société Albert. Au surplus, les relevés bancaires de cette dernière n'identifiaient aucun encaissement de facture portant sur l'opération en cause. Par conséquent, le juge du fond a estimé que le contribuable a été suffisamment informé sur la teneur et l'origine des renseignements obtenus auprès des tiers. La procédure ne pouvait donc de ce fait être entachée d'irrégularité.

Suite à la notification de redressement, et lorsque le différend persiste entre le contribuable et l'administration fiscale, un avis de mise en recouvrement, signé par un agent habilité, est envoyé au contribuable. L'avis de mise en recouvrement matérialise la position définitive de l'administration fiscale en prévoyant le montant des droits et pénalités mis à la charge du contribuable. Le mode de calcul ainsi que le montant des droits et pénalités assortis d'intérêts de retard doivent apparaître sur l'avis de mise en recouvrement. Le juge du fond vient nous rappeler deux choses

concernant l'avis de mise en recouvrement. Premièrement, l'avis de mise en recouvrement peut être signé, sous la responsabilité et l'autorité du comptable, par les agents ayant au moins le grade de contrôleur. En l'espèce, le signataire doté du grade d'inspecteur avait reçu par le comptable une délégation permanente lui permettant de signer au nom de ce dernier les avis de mise en recouvrement. Cette délégation reçue par une instruction régulièrement publiée au Journal officiel de la Polynésie est de nature à donner à l'agent la compétence nécessaire. Secondement, les éléments de calcul devant en principe être mentionnés dans l'avis de mise en recouvrement peuvent être mentionnés dans un autre document à condition que l'avis de mise en recouvrement y fasse référence et que ce document ait été reçu et signé antérieurement par le contribuable. En l'espèce, les avis de mise en recouvrement renvoyaient aux réponses aux observations du contribuable, que la SNC ne contestait pas avoir reçues. Selon la cour administrative d'appel, le fait que l'avis de mise en recouvrement mentionne, par erreur, une «notification de redressement» n'entraîne pas la méconnaissance de l'obligation légale exigeant de mentionner les éléments de calcul.

Au surplus, l'arrêt rappelle que les prescriptions relatives à la convention entre la Polynésie et le trésor public concernent les modalités organisationnelles des services fiscaux qui sont sans incidence sur la régularité des avis de mise en recouvrement.

En refusant la déduction de la TVA sur le fondement de fictivité de la facture, l'administration a la charge de la preuve pour justifier son refus. A son tour, le contribuable doit établir la réalité de l'opération. L'administration fiscale avait avancé qu'aucun flux financier dans les comptes bancaires des sociétés contrôlées ne reflétait la réalité de l'opération en question. Le contrat de vente, le contrat de location et le procès-verbal de livraison et de prise en charge produits par le contribuable ne contenaient aucune indication précise sur les modalités de livraison du matériel. En plus de cela, les attestations de règlement d'échéance fournies n'étaient accompagnées d'aucun justificatif pouvant établir la réalité de l'opération. Le juge du fond en conclut que le contribuable n'est pas parvenu à établir la réalité de la livraison des biens et donc l'administration n'avait pas à rechercher si les biens se trouvaient effectivement chez le locataire.

N'étant pas en mesure d'établir la réalité de l'opération, le juge a conclu que le montage artificiel a été mis en place dans un but exclusivement fiscal, à savoir la déduction indue de la TVA. La conséquence se traduit par une majoration de 80% justifiée par une manœuvre frauduleuse caractérisée. **Adnand Sulejmani.**

*** COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS, 16 décembre 2016, n° 16PA00318, SNC Drouot C 76**

Mot-clefs: Girardin - Investissements productifs neufs - Polynésie française - Recours pour excès de pouvoir - Pouvoir d'appréciation de l'administration - Accréditation - Représentant fiscal

La cour administrative d'appel de Paris a rendu le 16 décembre 2016 une série de décisions connexes (autres décisions du même jour: n° 16PA00530, n° 16PA00532, n° 16PA00538, n° 16PA00541, n° 16PA00543, n° 16PA00545, n° 16PA00546, n° 16PA00549, n° 16PA00551) concernant les demandes d'une SARL polynésienne s'étant vue à de nombreuses reprises refuser par l'administration locale une accréditation en tant que représentant fiscal en Polynésie de SNC françaises. Les multiples recours pour excès de pouvoir exercés par la SARL et la SNC étant tous fondés sur les mêmes moyens, la cour administrative d'appel de Paris maintiendra pour chaque cas le même raisonnement.

Les faits sont les suivants; une SNC française désirant fournir des véhicules à des commerçants polynésiens, en profitant des aides fiscales attachées aux investissements productifs neufs, a conclu avec une SARL polynésienne un accord de représentation fiscale auprès de l'administration locale. Pour rappel, la loi de programme pour l'outre-mer 2003-660 du 21 juillet 2003 (dite «loi Girardin») permet aux investisseurs personnes physiques ou morales de déduire de leur impôt français, sous certaines conditions, jusqu'à l'équivalent de la moitié de l'investissement réalisé.

En parallèle de la création de ce régime, le droit fiscal polynésien impose la désignation d'un représentant fiscal local. Bien qu'en France métropolitaine la loi de finances rectificative pour 2014 ait levé cette obligation pour toute relation interne à l'UE/EEE, le statut de « partenaires de l'Union européenne » des domaines et territoires d'outre-mer les autorise à maintenir cette exigence.

Il convient donc de s'intéresser au cadre légal de l'octroi de cette accréditation. L'arrêté n° 1132 CM du 21 juillet 2009 fixant les modalités de représentation fiscale en Polynésie française établit l'obligation pour toute personne physique ou morale n'ayant ni résidence, ni établissement stable en Polynésie de désigner un représentant fiscal local.

Cet arrêté crée trois conditions pour l'obtention de cette accréditation, la première tient au représentant local (bon comportement financier et fiscal), l'autre à l'envoi par la société désirant être représentée d'une lettre «par laquelle le représenté fait connaître le contexte et les motifs précis pour lesquels il souhaite être représenté en Polynésie française». Enfin, l'arrêt précise que seul le non-respect de ces conditions peut être pour l'administration un motif de refus (articles LP. 367-1 et suivants du code des impôts de la Polynésie française).

La question qui se pose alors est celle de l'étendue du pouvoir d'appréciation de l'administration, afin de savoir si, dès lors que les conditions réglementaires sont remplies, l'obtention d'une accréditation est de droit?

Dans les actes contestés, l'administration n'a relevé aucun manquement aux conditions précitées mais refuse d'accréditer la SARL polynésienne au motif que les véhicules constituant l'investissement ne correspondent pas aux critères d'éligibilité aux avantages fiscaux en France.

Le juge de l'excès de pouvoir a répondu favorablement aux demandes de la SNC, en prononçant une annulation partielle de l'acte de rejet, et une injonction d'examiner à nouveau la demande d'accréditation, sans pour autant se prononcer sur l'éligibilité du schéma présenté au régime des investissements productifs neufs.

La SNC fit appel de ces décisions aux motifs que l'acte doit être entièrement annulé. L'administration quant à elle porta un appel incident en vue d'obtenir un non-lieu à statuer dès lors que cette dernière a délivré entre temps une nouvelle accréditation à la SARL, tout en maintenant dans son acte une mention sur le risque d'inéligibilité de l'opération aux dispositifs de défiscalisation.

En rappelant que l'administration ne dispose d'aucun pouvoir discrétionnaire quant à l'appréciation des éléments de fait autres que ceux ayant trait au représentant fiscal lui-même, les juges d'appel ont précisé que les motifs de l'acte contesté sont à différencier de ses mobiles. En dehors de tout motif de droit, l'administration ne peut apprécier la cause de celui-ci qui constitue une condition autonome à l'application du régime d'exonération. Dès lors, le juge de l'excès de pouvoir n'ayant pas à apprécier l'éligibilité de l'opération, le juge d'appel a rejeté le pourvoi de la SNC, et par la règle de l'accessoire, le pourvoi incident formé par l'administration.

Bien qu'il existe des lois «locales» permettant aux investisseurs métropolitains d'être exonérés de tout impôt polynésien dès lors que les dispositifs de défiscalisation viennent à s'appliquer, l'appréciation de l'opération dans son ensemble reste entre les mains de l'administration fiscale française, ou du juge de plein contentieux le cas échéant.

Ces arrêts s'inscrivent dans une politique de relance de l'investissement productif outre-mer, matérialisée par la simplification des démarches administratives. Le jour même de ces décisions, est paru un arrêté portant déconcentration des procédures d'agrément prévues aux II quater et III de l'article 217 undecies du code général des impôts, rehaussant les seuils en deçà desquels les opérations de défiscalisation doivent recevoir l'aval du Ministre du budget, au lieu de celui des directeurs départementaux et régionaux des finances publiques. Après la suppression en juin 2016 de l'obligation d'obtenir un agrément pour bénéficier du crédit d'impôt accordé

au titre de la construction de logements sociaux en outre-mer, cet arrêté exclut de la compétence du Ministre du budget l'agrément préalable en matière d'investissements productifs. Dès lors, la conjugaison de cet arrêté et des décisions du 16 décembre 2016 permet aux demandes d'agrément en matière d'investissement productifs d'être traitées plus rapidement car localement, et elles ne pourront recevoir une réponse défavorable que dans les conditions précitées. **Arthur Pery.**

