



Le 06/03/2018

Le Premier président

à

Monsieur Édouard Philippe
Premier ministre

Réf. : S2018-0132

Objet : L'établissement, le contrôle et le recouvrement de l'impôt outre-mer

En application des dispositions de l'article L. 111-2 du code des juridictions financières, la Cour a examiné l'établissement, le contrôle et le recouvrement de l'impôt dans les départements d'outre-mer pour les exercices 2011 à 2016.

À l'issue de son contrôle, la Cour m'a demandé, en application des dispositions de l'article R. 143-11 du même code, d'appeler votre attention sur les observations et les recommandations suivantes portant, pour l'essentiel, sur les déficiences des fondements juridiques et sur les relations entre les collectivités territoriales et l'administration.

L'établissement, le contrôle et le recouvrement des impôts par la direction générale des finances publiques (DGFIP), soit 4 Md€¹ en 2016, et par la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI), soit 2,7 Md€ en 2016, ne sont pas assurés dans les mêmes conditions de qualité dans les départements et régions d'outre-mer (DROM) que dans le reste du pays : acceptable à La Réunion, la gestion de l'impôt peut aujourd'hui être qualifiée de dégradée en Guadeloupe et à la Martinique et de très dégradée en Guyane et à Mayotte.

Cette situation, pénalisante pour les finances publiques, est détaillée dans les observations définitives adressées par ailleurs par la Cour aux deux directions générales. Elle a plusieurs causes.

L'établissement des assiettes de l'impôt présente, en premier lieu, des faiblesses spécifiques aux DROM. L'identification imparfaite des contribuables – particuliers et entreprises – et la qualité et l'exhaustivité insuffisantes des données du cadastre et des documents d'urbanisme privent la DGFIP d'outils efficaces pour lutter contre l'insuffisant civisme déclaratif constaté outre-mer.

¹ Dont 2,3 Md€ pour les impôts des particuliers et 1,8 Md€ pour les impôts des professionnels

À la DGDDI, la vérification du bon établissement de l'assiette de l'impôt est altérée par la sous-informatisation de plusieurs impositions, notamment l'octroi de mer. En effet, l'impossibilité d'un recours automatique au référentiel des entreprises ou au référentiel des tarifs de la douane freine la recherche d'irrégularités dans les déclarations déposées par les redevables.

En deuxième lieu, la fonction de contrôle de l'impôt outre-mer a souffert, jusqu'à une date récente, de l'absence de directions spécialisées de contrôle fiscal de la DGFIP. Les contrôles des services territoriaux d'outre-mer produisent des résultats mais ils restent peu diversifiés, tant dans les techniques employées que dans les impositions visées.

Enfin, le taux de recouvrement des impôts présente partout un décrochage prononcé par rapport à la métropole. Les techniques les plus offensives de recouvrement sont encore peu employées. Les outils et les formations disponibles en métropole ne sont déployés outre-mer qu'avec retard. Les admissions en non-valeur y sont dès lors souvent supérieures à celles de directions comparables.

À ces lacunes, qui appellent une intensification des moyens et des méthodes de la DGFIP et de la DGDDI, tant en administration centrale que déconcentrée, s'ajoutent des difficultés spécifiques liées à une réglementation parfois mal, voire non appliquée et à la coopération insuffisante avec les collectivités territoriales, pourtant affectataires d'une partie importante des recettes fiscales. Le présent référé entend appeler votre attention sur ces points.

1 DES DÉFAUTS D'ORDRE JURIDIQUE À CORRIGER SANS DÉLAI

De nombreux impôts gérés par la DGFIP et par la DGDDI présentent des dispositions spécifiques à l'outre-mer, parfois différentes d'un territoire à l'autre. Ces spécificités sont très variées : impositions spécifiques ; exemptions partielles ou complètes ; modifications de l'assiette, des taux ou des modalités de paiement.

Cette complexité juridique, couplée à un suivi souvent insuffisant par l'administration centrale, conduit à une application imparfaite de la réglementation. Plusieurs cas de figures contestables sont ainsi relevés entre 2011 et 2016.

1.1 Des bases juridiques existantes mais des impôts non prélevés

La taxe spéciale sur certains véhicules routiers² (TSVR), autrement appelée « taxe à l'essieu », s'applique à certains types de véhicules « immatriculés en France ». Cependant, comme en Corse³, elle n'est pas perçue par la DGDDI dans les DROM. Le manque à gagner pour l'État serait compris entre 2,6 M€ et 3,1 M€ par an. Cette exonération de fait de la TSVR s'appuyait sur une décision ministérielle du 4 août 1969 contraire à la loi. À la suite de travaux de la Cour, la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 a désormais donné un fondement juridique⁴ à cette exonération dont bénéficiaient en pratique les DROM depuis près de 50 ans.

L'octroi de mer interne taxe « les livraisons de biens effectuées à titre onéreux par les personnes qui les ont produits »⁵, sur la base de leur prix hors taxe sur la valeur ajoutée et hors accises. Néanmoins, contrairement à l'interprétation retenue par la DGDDI, plusieurs décisions des juridictions civiles depuis 2015, notamment en Martinique, ont contesté l'assujettissement à l'octroi de mer interne des activités de production mixtes de biens et de services et aux activités de transformation de marchandises (comme la restauration, l'ameublement ou le génie civil).

² Art. 284 *bis* et suivants du code des douanes

³ Référé, *La gestion de l'impôt et les régimes fiscaux dérogatoires en Corse*, juin 2016

⁴ Paragraphe I de l'article 63

⁵ Loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer, décret n° 2015-1077 du 26 août 2015 et arrêté du 16 juin 2016

En conséquence, la DGDDI a été contrainte de suspendre l'application de l'octroi de mer interne à ces activités, entraînant une perte de recettes estimée à 14,2 M€ au minimum entre 2012 et 2016, soit 7,2 % du produit total de cette imposition sur cette période.

Les travaux interministériels entre la DGDDI et la direction générale des outre-mer (DGOM) du ministère des outre-mer sur la clarification de l'assujettissement à l'octroi de mer interne ont débuté en 2016 mais n'ont produit aucun résultat. Cet état de fait est anormal. Il laisse, d'une part, les services régionaux de la douane dans l'incertitude quant à la posture de taxation à adopter et, d'autre part, les entreprises d'outre-mer dans une situation fiscale indéfinie. La sécurisation et la simplification du régime de l'octroi de mer interne sont donc un impératif, tant en termes de lisibilité pour le contribuable que pour prévenir des pertes de matière fiscale et des contentieux supplémentaires (voir recommandation n° 1).

1.2 Des taxes non perçues par défaut de fondement juridique

Trois taxes nationales ne sont pas appliquées à Mayotte car les textes les régissant n'ont pas été actualisés lors du passage du territoire au statut de département le 1^{er} janvier 2014.

La cotisation sur les boissons alcooliques⁶, affectée à la sécurité sociale, n'y était pas applicable (recette théorique estimée : 0,5 M€ environ). Cette exception a été supprimée depuis le 1^{er} janvier 2018 par la loi de finances rectificative pour 2017 mentionnée ci-dessus⁷.

Les droits assimilés au droit d'octroi de mer⁸ auxquels sont soumis les rhums et les spiritueux fabriqués et livrés à la consommation locale dans les départements d'outre-mer ne sont pas collectés à Mayotte (recette annuelle théorique inférieure à 1 M€). La douane considère en effet que Mayotte n'entre pas dans le champ d'application de cette taxe, ce que la direction de la législation fiscale (DLF) conteste.

Enfin, les redevances sur les navires de commerce ne sont pas exigibles à Mayotte, selon le code des transports⁹ (recette annuelle théorique de près de 6 M€). La direction générale des infrastructures, du transport et de la mer (DGITM) du ministère de la transition écologique et solidaire souhaite prochainement y instaurer cette exigibilité. Il est à noter que même si cette imposition venait à être fondée en droit, les autorités portuaires n'ont en réalité qu'une faculté de percevoir les redevances portuaires prévues par la réglementation, non une obligation.

1.3 Deux taxes perçues sans fondement juridique

Depuis 1993, la DGDDI perçoit les droits de consommation et de circulation sur les alcools importés dans les DROM. Pourtant le code général des impôts ne comportait aucune disposition sur le fait générateur et l'exigibilité de ces impôts lors de l'importation de boissons alcooliques dans ces territoires¹⁰. En outre, cette taxation a lieu en l'absence de statut juridique d'entrepôt agréé¹¹ outre-mer, alors même qu'il est nécessaire.

La loi du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 a comblé l'absence de fondement juridique¹² pour la perception de ces droits. Leur produit en 2016 s'établissait à 55,6 M€, dont 28,6 M€ à La Réunion (51 %).

⁶ Art. L. 245-7 et suivants, L. 758-1 et L. 751-1 du code de la sécurité sociale

⁷ Paragraphe III de l'article 63

⁸ Art. L. 4434-1 du code général des collectivités territoriales

⁹ Art. R. 5321-18 et R. 5321-31 du code des transports

¹⁰ Les articles 438, 402 *bis*, 403 et 520 A ne s'appliquent pas dans les DROM

¹¹ Art. 302 G du code général de impôts

¹² Paragraphe II de l'article 63

Le recouvrement des taxes foncières comporte également des irrégularités. En effet, la DGFIP considère que, contrairement aux dispositions de l'article 555 du code civil, l'absence de titre de propriété immobilière ou un titre de propriété non actualisé ne font pas obstacle à l'émission des taxes foncières et à leur recouvrement. Le propriétaire apparent (un occupant informel de bonne ou de mauvaise foi) est donc taxé, en lieu et place du propriétaire réel de la construction.

Outre-mer, peuvent être dénombrées 253 158 constructions illégales sur sol d'autrui (régime spécifique des zones des 50 pas géométriques inclus), soit 24,6 % de l'ensemble des constructions recensées par la DGFIP. Le taux le plus élevé est constaté en Guadeloupe (45 %) et le plus faible à La Réunion (9 %). En 2016, pour la seule taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB), 177 M€ ont ainsi été mis en recouvrement dans des conditions irrégulières.

Cette situation est, pour l'heure, peu contestée par les redevables, qui présument parfois que le paiement des taxes foncières constitue un commencement de preuve de propriété immobilière. Les propriétaires réels, du fait de nombreuses indivisions de longue date outre-mer, sont en effet souvent décédés ou inconnus. Ce *statu quo* est cependant fragile. En cas de contentieux, qui pourraient être de masse (plus de 500 M€ pour trois années de recouvrement pour la seule TFPB), la position de l'administration ne pourrait guère être défendue car la taxation des propriétaires apparents est susceptible de contrevenir aux principes de légalité de l'action administrative et d'égalité devant l'impôt.

Le retour, souhaitable, à la règle de l'imposition du propriétaire réel et non de l'occupant sans titre serait susceptible d'entraîner des transferts de charges importants mais mal identifiés à ce jour. En effet, la DGFIP estime que 30 % des taxations pratiquées sur des occupants sans titre (soit 53 M€ par an pour la TFPB) portent en réalité sur des biens dont le propriétaire réel, redevable de la taxe, est l'État. Le paiement de la taxe se fait donc par un occupant non propriétaire et constitue ainsi une économie pour l'État. La ventilation de la propriété des autres biens entre les collectivités territoriales et des personnes privées n'est, en revanche, pas disponible.

Plusieurs désordres juridiques ont été constatés pour différentes impositions relatives à l'outre-mer. Ils entraînent, à différents titres, la fragilisation d'un montant total de 240 M€ à 250 M€ de recettes des administrations publiques sur une base annuelle. La Cour relève néanmoins avec satisfaction que, à la suite de son enquête, plusieurs irrégularités affectant les impôts perçus par la DGDDI ont été corrigées par la loi du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

Une attention particulière reste appelée pour ce qui concerne la taxation des constructions sur sol d'autrui, eu égard aux risques contentieux qui s'y attachent et à leurs éventuels impacts budgétaires. Un plan d'action visant à leur résorption gagnerait à être engagé dès que possible (voir recommandation n° 2).

2 UNE COOPÉRATION ENTRE LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET LES ADMINISTRATIONS FISCALES QUI DOIT PROGRESSER

Une concertation régulière et efficace entre l'État et les exécutifs locaux - par ailleurs affectataires du produit de plusieurs taxes - est essentielle à la qualité de la gestion de l'impôt. Outre-mer, cette concertation demeure insuffisante.

2.1 Des délibérations d'exonération approximatives, voire irrégulières

Même si la situation s'est récemment améliorée, notamment grâce à l'expertise apportée par la DGDDI aux collectivités territoriales, des problèmes subsistent dans le contenu des délibérations d'exonérations d'octroi de mer et de taxe spéciale de consommation, régimes fiscaux gérés par l'État pour le compte des collectivités territoriales.

Plusieurs exemples significatifs de délibérations contraires aux dispositions législatives et réglementaires ont été relevés par la Cour, notamment pour l'octroi de mer, ressource fiscale importante pour les collectivités territoriales d'outre-mer (produit total de 1,22 Md€ en 2016), dont la fragilité de la situation financière a été soulignée par la Cour¹³.

Ainsi, en Guyane et Martinique, certaines exonérations fiscales ont commencé à être appliquées de fait, alors que la délibération n'était ni publiée ni transmise aux services de l'État. Des règles portant sur les écarts maximaux de taux ont été ignorées durant les années sous revue. Des dispositions rétroactives, des décisions à caractère nominatif et ponctuel ou, à l'inverse, général, subsistent (écoles de conduite, infirmiers libéraux, sociétés d'ambulance, activités de recherche et d'enseignement, etc.). En Guadeloupe, le conseil régional a subordonné l'exonération de l'octroi de mer à un simple « engagement sur l'honneur », ce qui n'est pas conforme à la loi.

Au vu de la persistance de délibérations fiscales s'éloignant des textes légaux en vigueur, de l'enjeu budgétaire des exonérations (12,3 fois supérieures au produit effectif de l'octroi de mer interne à La Réunion, par exemple) et de l'encadrement européen du régime de l'octroi de mer¹⁴, la DGDDI doit renforcer son rôle de conseil auprès des collectivités territoriales, tout en veillant à alerter les services préfectoraux du contrôle de légalité, compétents en cas de détection d'une délibération litigieuse. En liaison avec ces services, qui doivent être mieux formés à ces fiscalités (ainsi que s'y est engagée la DGOM), la promotion, auprès des exécutifs régionaux, de délibérations-cadres conformes au droit pourrait en complément être accélérée par la douane (voir recommandation n° 3).

2.2 Des conditions d'exercice de la fiscalité directe locale à revoir

Plusieurs conditions de mise en œuvre des missions fiscales de la DGFIP dépendent de problématiques qui relèvent de la compétence des collectivités territoriales.

Tout d'abord, malgré l'obligation qui est faite aux communes de plus de 2 000 habitants de donner un nom aux rues et des numéros aux habitations, une majorité de communes outre-mer ne respectent pas cette obligation. Une identification postale fonctionnelle est pourtant indispensable au lien entre contribuable et administration fiscale.

Ainsi, en Guadeloupe, seuls 47 % des habitants et 36 % des bâtiments disposent d'une adresse considérée par la DGFIP comme fiable et normalisée. En Guyane, de nombreuses habitations, souvent illicites, ne se concrétisent que par une seule adresse collective utilisée par un grand nombre de foyers (adresse en PK, point kilométrique), souvent difficilement exploitable par les services de la direction régionale des finances publiques (DRFiP), ce qui cause des pertes de recettes fiscales. À Mayotte, 50 % des avis de taxes foncières reviennent non distribués en première instance car seules six communes ont pris les délibérations relatives au nom des voies (soit seulement 21 % de la base population INSEE 2012) et Mamoudzou n'en fait pas partie.

Depuis plus de 20 ans, de nombreuses actions ont été menées en collaboration avec d'autres administrations et les collectivités territoriales pour améliorer la situation (soutiens financiers de l'État, groupes de travail). Néanmoins, le constat reste à ce jour décevant.

¹³ Cour des comptes, *Les finances publiques locales*, chapitre IV – La situation financière des collectivités et départements d'outre-mer, octobre 2017

¹⁴ Un rapport d'étape sur l'impact du régime doit être remis à la Commission européenne à la fin de l'année 2017 et sera l'occasion de présenter l'impact économique de cette fiscalité

En matière de fiscalité directe locale, la signature, par les DRFiP, de conventions relatives aux bases fiscales avec les collectivités territoriales est un instrument ancien et répandu. Outre-mer, le bilan quantitatif de ces démarches partenariales est hétérogène selon les territoires, voire selon les communes car l'implication des exécutifs locaux est variable. Par exemple, en Martinique et en Guyane, des conventions de partenariat ont été signées depuis plus de dix ans sans toujours être entièrement mises en œuvre. Les collectivités n'ont pas donné de suite réelle aux engagements pris et assistent peu aux commissions locales de coordination¹⁵. Les résultats en Guadeloupe sont plus probants : la progression des assiettes fiscales entre 2013 et 2016 s'établit à 13 % pour la TFPB, à 10 % pour la taxe d'habitation (TH) et à 13 % pour la cotisation foncière des entreprises (CFE).

Néanmoins, cette augmentation des bases ne peut être un objectif en soi. En effet, une assiette fiscale élargie mais non recouverte entraîne des coûts budgétaires au détriment de l'État, parce que celui-ci garantit aux collectivités territoriales le montant intégral des impôts émis, même si les sommes effectivement perçues se révèlent inférieures¹⁶.

Ce risque n'a été qu'imparfaitement prévenu outre-mer : l'augmentation régulière des bases des impôts locaux s'est effectuée au détriment de leur fiabilité. Les taux de recouvrement des taxes foncières ont par exemple baissé en Guyane (- 3,9 points) et en Martinique (- 5,5 points) entre 2011 et 2016. Sous peine de ne pas pouvoir recouvrer effectivement des créances nouvelles, il serait utile que tout nouvel élargissement ne se fasse que de pair avec sa fiabilisation.

La DGFIP a engagé en mai 2017 un renforcement de ces partenariats en diffusant une circulaire¹⁷. Celle-ci vise notamment à systématiser l'introduction de mesures de gestion de la fiscalité directe locale dans les conventions précitées et à désigner un référent d'optimisation des bases fiscales dans chaque DRFiP (catégorie A+). En complément de cette démarche, une implication plus grande des collectivités est indispensable pour préparer, fiabiliser et exploiter les résultats des différentes instances locales de coordination existantes et s'assurer de la disponibilité et de la formation des agents territoriaux affectés à ces tâches.

Enfin, au-delà des instruments et efforts engagés pour améliorer l'identification de la matière imposable, une résorption réelle des difficultés des assiettes foncières nécessitera un changement d'échelle en traitant la cause première des désordres fonciers et immobiliers dans chaque territoire d'outre-mer : les lacunes de la propriété foncière et de sa transmission, c'est-à-dire du titrement¹⁸.

Le législateur est intervenu en 2009¹⁹ et en 2017²⁰ pour permettre la mise en œuvre, dans les différents départements d'outre-mer, d'une procédure d'amélioration du titrement²¹ pouvant être conduite soit par un groupement d'intérêt public (GIP)²², comme cela est déjà le cas en Corse²³, soit par un opérateur foncier. Jusqu'ici, les opérateurs fonciers outre-mer n'ont pas souhaité exercer cette faculté. En parallèle, les échanges entre l'État et les collectivités territoriales, afin d'étudier les modalités de constitution de tels GIP, n'ont pas débuté.

¹⁵ CCID : commission communale des impôts directs. CIID : commission intercommunale des impôts directs. CDVLP : commission départementale de vérification des locaux professionnels

¹⁶ Si le produit fiscal émis au rôle n'est pas perçu intégralement auprès des contribuables, soit du fait d'un dégrèvement d'origine législative, soit par suite d'un dégrèvement en gestion, soit par absence de recouvrement, l'État prend à sa charge la différence entre la somme inscrite au rôle et le montant perçu

¹⁷ 2017/01/5910

¹⁸ Matérialisation par l'autorité publique d'un droit sur un espace foncier au nom d'une personne ou d'une collectivité avec inscription dans un registre public

¹⁹ Art. 35 de la loi n° 2009-594

²⁰ Art. 117 de la loi n° 2017-256 du 28 février 2017

²¹ La procédure de titrement a pour finalité de collecter et analyser tous les éléments permettant d'inventorier les biens fonciers et immobiliers dépourvus de titre de propriété ainsi que les occupants ne disposant pas de titre de propriété.

²² Chaque groupement est constitué de l'État, de la région d'outre-mer concernée [...] ainsi que d'associations d'élus locaux, de représentants des géomètres-experts et de représentants des notaires et peut recruter des agents contractuels.

²³ Art. 42 de la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006

La DGFIP et la DGOM ont indiqué qu'elles partagent le besoin d'une telle structure mais qu'un important travail de persuasion et de motivation reste encore à mener par l'État auprès des collectivités territoriales sur ce projet. La mise en œuvre concrète des outils disponibles par la loi, qui visent à améliorer la situation foncière outre-mer, devrait être résolument engagée (voir recommandation n° 4).

En conclusion, au-delà des mesures de gestion interne que la DGDDI et la DGFIP doivent prendre pour remédier aux carences des fonctions d'établissement, de contrôle et de recouvrement de l'impôt outre-mer relevées dans les observations définitives de la Cour, plusieurs problèmes, depuis longtemps en déshérence, doivent être traités au niveau approprié.

Cette inflexion doit porter sur les régimes juridiques (lacunes rédactionnelles pour Mayotte, droits sur les alcools importés) comme sur le traitement des spécificités socio-économiques de ces territoires (lacunes d'adressage et d'identification des contribuables, désordres de propriété foncière et immobilière). À ce titre, une impulsion nouvelle est nécessaire pour la relation partenariale entre l'État et les collectivités d'outre-mer sur le sujet fiscal. Seule cette ambition permettra d'appliquer pleinement, dans ces territoires, les principes constitutionnels de légalité des impositions de toute nature et d'égalité devant l'impôt.

La Cour formule donc les recommandations suivantes :

- **Recommandation n° 1** : (DGDDI, DGOM) préciser les règles d'assujettissement à l'octroi de mer interne ;
- **Recommandation n° 2** : (DGFIP) engager un plan d'action à trois ans visant à remédier aux désordres graves qui affectent la taxation des propriétés bâties sur sol d'autrui ;
- **Recommandation n° 3** : (DGDDI, DGOM) intensifier le contrôle de légalité des délibérations des collectivités territoriales de Martinique, Guadeloupe et Guyane accordant des exonérations en matière de fiscalités douanières et renforcer le rôle de conseil de la DGDDI dans ce domaine ;
- **Recommandation n° 4** : (DGFIP, DGOM) dans chaque collectivité d'outre-mer, confier à un groupement d'intérêt public ou à un opérateur foncier la mission de remettre en ordre les titres de propriété.

Je vous serais obligé de me faire connaître, dans le délai de deux mois prévu à l'article L. 143-4 du code des juridictions financières, la réponse, sous votre signature, que vous aurez donnée à la présente communication²⁴.

Je vous rappelle qu'en application des dispositions du même code :

- deux mois après son envoi, le présent référé sera transmis aux commissions des finances et, dans leur domaine de compétence, aux autres commissions permanentes de l'Assemblée nationale et du Sénat et sera rendu public. Il sera accompagné de votre réponse, si elle est parvenue à la Cour dans ce délai. À défaut, votre réponse leur sera transmise dès sa réception par la Cour (article L. 143-4) ;
- dans le respect des secrets protégés par la loi, la Cour pourra mettre en ligne sur son site internet le présent référé, accompagné de votre réponse (article L. 143-1) ;

²⁴ La Cour vous remercie de lui faire parvenir votre réponse, sous forme dématérialisée, via *Correspondance JF* (<https://correspondancejf.ccomptes.fr/linshare/>) à l'adresse électronique suivante : greffepresidence@ccomptes.fr.

- l'article L. 143-9 prévoit que, en tant que destinataire du présent référé, vous fournissiez à la Cour un compte rendu des suites données à ses observations, en vue de leur présentation dans son rapport public annuel. Ce compte rendu doit être adressé à la Cour selon les modalités de la procédure de suivi annuel coordonné convenue entre elle et votre administration.

Signé le Premier président

Didier Migaud