

# CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANCAISE – ANNEE 2011

Sous la direction de Xavier Cabannes, professeur à l'université de Picardie.

Avec les commentaires de Fabrice Bin, maître de conférences à l'université Toulouse 1 Capitole, IRDEIC-CERFF; Jean-François Boudet, Maître de conférences à l'université Paris Descartes; Renaud Bourget, Maître de conférences à Paris I; Simplicie Kassi, docteur en droit; Monelle Eckert Malécot, doctorante et ATER à l'université Paris Descartes et Claire Bosseboeuf, doctorante à l'université Paris Descartes, chargée d'enseignement à l'université de Picardie.

\*\*\*

Pour cette nouvelle livraison annuelle de la chronique de jurisprudence fiscale relative à la Polynésie française, ont été retenus trois arrêts du Conseil d'Etat et cinq arrêts de la cour administrative d'appel de Paris.

\*\*\*

## **Conseil d'Etat, 11 février 2011, n°309383, *Sté Fiumarella***

**Mots-clés:** Fraude à la loi – Crédit d'impôt – Prêt – Secret professionnel – Compétence de l'assemblée territoriale

La Polynésie a été rattrapée l'an passé par le spectre de l'abus de droit – fraude à la loi (CE, 12 mars 2010, n° 306368, *Société Charcuterie du Pacifique, BDCF*, 2010, n° 68, conclusions E. Geffray; *Droit fiscal*, 2010, comm. 307, F. Deboissy; *Cette Revue*, n° 17, 2011, obs X. Cabannes, page 97). La décision commentée (reproduite dans *Droit fiscal*, 2011, comm. 487) confirme l'entrée du paradis ultramarin dans le purgatoire de la fraude à la loi, précise les critères applicables en la matière et traite en outre d'une inédite question de dérogation au secret professionnel pour les besoins du contrôle fiscal.

En l'espèce, le montage financier est assez simple. En vertu de l'article 115-1-1 du Code des impôts de la Polynésie française, dans sa rédaction alors applicable, relatif à un dispositif d'incitation fiscale (un crédit d'impôt pour le financement de projets de construction immobilière n'ayant pas la vocation hôtelière), la société Fiumarella a souscrit à une augmentation de capital dans deux SCI distinctes.

Dans un cas, selon l'administration fiscale, la construction du projet immobilier était matériellement achevée au moment de la souscription au capital de la SCI en

dépôt d'une date de délivrance du certificat de conformité postérieure aux opérations de financement au titre desquelles le crédit d'impôt litigieux a été obtenu. Le Conseil d'Etat, tout en rappelant que «ces dispositions ne fixent aucune condition quant à la date de l'apport des financements éligibles au crédit d'impôt», confirme la remise en question de l'opération par la cour administrative d'appel (CAA Paris, 13 juin 2007, n° 05PA04254), sans avoir besoin de recourir à la procédure d'abus de droit invoquée par l'administration, puisque la société requérante ne justifie pas de la poursuite des travaux au-delà de la date d'obtention du crédit d'impôt remis en cause par le service des contributions.

Dans le second cas il n'en va pas de même, la demande de substitution de base légale présentée par la Polynésie française a été accueillie par la haute juridiction administrative qui a précisé sa jurisprudence en matière de fraude à la loi: retour à des critères cumulatifs et abandon de la référence au risque de l'opération.

La société Fiumarella a souscrit à une augmentation de capital d'une SCI, et donc bénéficié du crédit d'impôt y afférent, au moyen d'un prêt égal au montant de la souscription consenti par ladite SCI bénéficiaire de l'opération de financement. Le bénéfice du dispositif fiscal a ensuite été mutualisé entre les deux entreprises.

Le Conseil d'Etat a fait une exacte application du principe général de fraude à la loi dégagé dans sa jurisprudence *Janfin* (CE, 27 septembre 2006, *Droit fiscal*, 2006, comm. 744, conclusions L. Olléon) qui autorise l'administration, en dehors des cas couverts par l'article L. 64 du LPF – lequel n'est pas applicable à la Polynésie française – à écarter certains actes de droit privé passés par le contribuable comme ne lui étant pas opposables, dès lors qu'elle établit que ceux-ci ont un caractère fictif ou que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait passé ces actes aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles.

Pour qu'il y ait fraude à la loi, pour faire prévaloir l'esprit du texte fiscal sur sa lettre, il faudrait, selon les conclusions de L. Olléon dans l'affaire *Axa* (CE, 7 septembre 2009, n° 305586, *Droit fiscal*, 2009, comm. 484), la réunion de deux critères cumulatifs. L'un intentionnel, la volonté d'atténuer la charge fiscale, et l'autre plus objectif, la recherche d'une application littérale des textes en contradiction avec les objectifs poursuivis par leurs auteurs.

En ce qui concerne le premier critère de la fraude à la loi, la jurisprudence du Conseil d'Etat n'a pas contribué à clarifier la frontière, pour le moins ténue, entre la répréhensible atténuation de la charge fiscale et la licite optimisation fiscale (O.

Fouquet, «Fraude à la loi: l'explicitation du critère subjectif», *Droit fiscal*, 2009, act. 287).

En outre, la décision précitée, *Société Charcuterie du Pacifique*, marque une nette rupture avec les jurisprudences récentes du juge administratif, *Axa* et *Henri Godfarb* (CE, 7 septembre 2009, n° 305586 et n° 305596) où le juge a écarté toute fraude à la loi dans le cas d'une acquisition de titres suivie d'une prompte revente, le temps pour l'acquéreur de profiter des avoirs fiscaux attachés à ces titres alors même que ces opérations n'avaient pour but que d'atténuer la charge fiscale faite pour l'administration d'avoir établi en quoi elles violaient l'objectif poursuivi par le législateur. En effet, le second critère objectif, celui de la contradiction avec l'intention du législateur, n'a pas été examiné par la haute juridiction. Seul le caractère artificiel du montage, matérialisé alors par l'absence de risque supporté par l'investisseur-actionnaire a été retenu pour caractériser une fraude à la loi. L'opération financière étant dénuée de tout risque, son but n'est pas le financement d'un projet hôtelier, raison d'être du dispositif fiscal de faveur, mais uniquement la réduction de la charge fiscale, élément intentionnel de la fraude à la loi, critère nécessaire devenu suffisant à l'aune de cette jurisprudence.

Le Conseil d'Etat semblait alors considérer que de cumulatifs (dans les jurisprudences *Axa* et *Godfarb*), les critères devenaient alternatifs, facilitant du même coup l'admission d'une éventuelle fraude à la loi.

Dans le cas présent, en soulignant que «le montage litigieux avait été réalisé à seule fin d'obtenir le bénéfice d'un crédit d'impôt (...), que ce montage allait à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs des dispositions de l'article 115-1, en ce qu'il conduisait à ce que les personnes bénéficiant du crédit d'impôt se trouvent être les bénéficiaires de l'apport de financement», le Conseil d'Etat réintroduit l'examen du second critère de la fraude à la loi. La fraude est ici patente. Le bénéficiaire du crédit d'impôt se trouve en ce cas être aussi le bénéficiaire de l'opération de financement. La société requérante n'a investi aucun fond propre dans le montage financier mis en cause. Elle a tiré bénéfice d'un avantage fiscal sans aucune contrepartie en l'absence d'investissement réel de sa part. Le retour à une acception plus stricte du principe général de fraude à la loi caractérisée par la réunion des deux critères, intentionnel et objectif, s'il offre un sursis, une bouffée d'oxygène aux fiscalistes métropolitains et ultramarins, témoigne d'une regrettable errance jurisprudentielle nuisible à la sécurité juridique.

Enfin, nulle mention de l'absence de risque dans les motifs de la présente décision alors même que la société requérante n'est qu'un investisseur apparent dans le montage financier mis en cause. Il est vrai que la réserve, la référence au risque posée par la jurisprudence *Axa*, «les opérations (...) ne présentaient pas un

caractère artificiel dès lors que les achats à rémunérés comportaient le risque d'une absence de rachat», est critiquable et fut légitimement critiquée. Le Conseil d'Etat avait alors nuancé sa jurisprudence en matière de risque dans sa décision *Charcuterie du Pacifique* aux termes de laquelle, l'existence d'un risque ne suffirait plus à écarter la fraude à la loi lorsque l'opération n'est motivée que par un but exclusivement fiscal ou qu'elle témoigne d'un caractère purement artificiel.

L'abandon de toute référence au risque d'une opération par le juge administratif ne peut donc qu'être salué. Il est néanmoins difficile de se prononcer sur la portée du silence du juge en la matière. Il faut pourtant souligner l'inefficacité, voire l'ineptie de la référence au risque d'une opération pour écarter ou non une fraude à la loi, tant toutes les opérations comportent un risque sinon économique du moins fiscal vu la complexité et l'inintelligibilité de la norme fiscale.

En matière de contentieux fiscal ultramarin, les affaires se suivent, les faits ou plutôt les montages financiers se ressemblent, mais les solutions diffèrent...

Le Conseil d'Etat répond, en outre, dans la décision commentée à une inédite question de dérogation au secret professionnel.

L'assemblée territoriale de la Polynésie française a instauré, par une délibération en date du 15 décembre 1983 (article 9 de la délibération n° 83-198), une restriction au secret professionnel pour les besoins du contrôle fiscal au profit des agents assermentés du service des contributions dans le cadre du droit de communication, à l'instar de ce que prévoient sur le territoire métropolitain le Code général des impôts et le Livre des procédures fiscales (au profit par exemple des officiers publics ou des administrations de l'Etat).

La société requérante excipe de l'illégalité de cette délibération au motif que, l'assemblée territoriale aurait été incompétente pour prendre un tel acte. En effet une dérogation au Code pénal, et notamment à la règle du secret professionnel (article 226-13 du Code pénal), ne peut être instituée que sur mention expresse du législateur (article 226-14 du Code pénal).

Cet argument, aussi pertinent soit-il, n'a pas été accueilli par le Conseil d'Etat. L'article 13 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie lui octroie une compétence générale de principe hors matières expressément dévolues à l'Etat par l'article 14 de la loi organique. La fiscalité n'est pas au nombre des compétences réservées à l'Etat français.

Pour le Conseil d'Etat, le contrôle fiscal, et les moyens de le mener à bien est inclus dans la compétence fiscale de la Polynésie. Toutefois, si la Polynésie française peut organiser le contrôle fiscal, sa compétence s'exerce sous réserve «de n'édicter aucune règle qui relèverait de la compétence exclusive de l'Etat, ni de

méconnaître de telles règles». En dépit de cette double limite, le Conseil d'Etat offre à la Polynésie la possibilité de déroger au Code pénal, matière expressément réservée à l'Etat français, pour mener le contrôle fiscal, corolaire nécessaire et indispensable d'une compétence qui lui est propre.

De plus, dans le cadre du délicat partage des compétences dans cette collectivité territoriale (B. Poujade, «De la difficulté de l'articulation des compétences en Polynésie française», *Cette Revue*, n° 17, 2011, page 93), la compétence de principe revient à l'assemblée territoriale (article 102 de la loi organique n° 2004-192: «(...) Toutes les matières qui sont de la compétence de la Polynésie française relèvent de l'assemblée de la Polynésie française, à l'exception de celles qui sont attribuées par la présente loi organique au conseil des ministres ou au président de la Polynésie française»). L'argument tiré de l'incompétence de l'auteur de la délibération est ainsi doublement réfutable.

Le contentieux fiscal ultra marin continue de susciter la curiosité des fiscalistes métropolitains qui y trouve matière à enrichir leurs interprétations de la norme fiscale en générale et de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales en particulier. **Monelle Eckert Malécot**

\*\*\*

**Conseil d'Etat, 5 décembre 2011, n° 349039, *Confédération générale des petites et moyennes entreprises de la Polynésie française***

**Mots-clefs:** Egalité devant les charges publiques – Critères – Contribution de solidarité territoriale

Aux termes de l'article LP. 192-1 du Code territorial des impôts, modifié par la loi du pays n° 2011-9 du 7 avril 2011, «les indemnités, avantages et rémunérations de toute nature versés aux dirigeants de droit ou de fait des sociétés et personnes morales versantes sont soumis à la contribution de solidarité territoriale sur les rémunérations des dirigeants des personnes morales. Les dirigeants dont les rémunérations sont imposables en application de l'alinéa précédent sont ceux qui détiennent directement ou indirectement des parts ou actions dans le capital de ces sociétés et personnes morales. Est considéré comme détenant indirectement des parts ou actions au capital de la société versante le dirigeant dont le conjoint ou les enfants mineurs détiennent la propriété desdites parts ou actions. Est également considéré comme tel le dirigeant propriétaire des parts ou actions par l'intermédiaire d'une personne morale interposée qu'il contrôle. Est enfin considéré comme tel le dirigeant qui exerce en fait les droits conférés par des parts ou actions et dont la détention fictive par un tiers est, de ce fait, démontrée».

Cet acte a donc assujéti de manière différente à la contribution sociale territoriale les dirigeants de sociétés percevant des rémunérations sans être propriétaires de parts ou d'actions de ces sociétés et ceux percevant de telles rémunérations et détenant des parts et actions de ces sociétés. Ces derniers faisant l'objet d'une imposition plus élevée.

Dans cette espèce, le Conseil d'Etat réaffirme, classiquement (voir, par exemple, Conseil constitutionnel, décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984), que «le principe d'égalité devant les charges publiques ne s'oppose pas à ce que des dispositions différentes soient appliquées à des personnes qui ne se trouvent pas dans la même situation» (pour une jurisprudence dans le même sens en matière fiscale concernant la Polynésie, voir CE, 3 avril 2006, n° 288982, *Société Brasserie de Tahiti: RJF*, 2006, n° 882; *Cette Revue*, n° 13, 2007, page 202, obs J-F. Boudet).

En la matière, force est de reconnaître que la jurisprudence du Conseil d'Etat s'inspire largement de celle du Conseil constitutionnel.

Le Conseil constitutionnel, au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, admet la différence de traitement dès lors qu'elle est fondée sur des «critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés» (voir par exemple, parmi de nombreuses décisions, Conseil constitutionnel, décision n° 2011-121 QPC du 29 avril 2011, *Société Unilever France*), en fonction des buts que l'auteur du texte «se propose» (voir par exemple, Conseil constitutionnel, décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010). Aussi, à l'instar du juge constitutionnel, le Conseil d'Etat examine, en ce qui concerne le principe d'égalité devant les charges publiques, le «caractère objectif et rationnel» des critères retenus pour fonder la différence de traitement en fonction des buts poursuivis par l'auteur du texte (par exemple, récemment, Conseil d'Etat, 28 juillet 2011, *Société au Verger de Provence* – le législateur a permis aux communes de maintenir ou de supprimer le versement pour dépassement du plafond légal de densité sur leur territoire afin de leur donner les moyens, adaptés aux nécessités locales, de maîtriser la densification des centres urbains – et Conseil d'Etat, 21 mars 2011, *Union des importateurs indépendants pétroliers* – le législateur a décidé de ne pas soumettre certains carburants à un prélèvement afin d'inciter les consommateurs à substituer un type de carburant au fioul domestique utilisé par les engins mobiles non routiers, les tracteurs et les bateaux de plaisance et répondait, eu égard à la différence très sensible de teneur en soufre de ces deux produits, à l'objectif qu'il entendait poursuivre). Il en va de même lorsque le Conseil d'Etat a à connaître d'une délibération polynésienne ou néo-calédonienne (voir, Olivier Fouquet, «Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt», *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, n° 33, page 7). Ainsi, le juge administratif a pu décider «qu'en imposant aux importateurs de sucres et de lait concentré sucré une

charge que ne supportent pas les producteurs locaux ou les importateurs d'eaux minérales aromatisées et de jus de fruits, qui sont par ailleurs assujettis à la taxe de développement local, la disposition critiquée n'a pas méconnu le principe d'égalité dès lors que ces deux catégories de produits ne sont pas placées dans la même situation au regard de l'objectif de santé publique poursuivi» (affaire *Société Brasserie de Tahiti*, précitée). Dans une autre affaire, le Conseil d'Etat a décidé «qu'il résulte du principe d'égalité devant les charges publiques qu'une mesure d'exonération fiscale ne peut être réservée à certaines catégories de contribuables que s'il existe entre les contribuables concernés des différences de situation justifiant une telle différence de traitement au regard de l'objet de la mesure, ou bien si celle-ci répond à un motif d'intérêt général; qu'il ne ressort des pièces du dossier soumis au juges du fond, ni que, au regard de l'objet de l'exonération des dividendes redistribués au sein d'un groupe de sociétés, les sociétés en nom collectif ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés sont dans une situation différente des sociétés de capitaux, pendant la durée de l'option, ni qu'existe un motif d'intérêt général justifiant que les dividendes distribués ou perçus par ces sociétés soient exclus du bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières» (CE, 16 octobre 2009, n° 305986, *Président du Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie: RJF*, 2010, n° 42).

En l'espèce, la loi du pays avait été adoptée dans le seul but d'augmenter les ressources budgétaires du territoire. Le critère objectif et rationnel permettant de justifier la différence de traitement devait donc avoir un lien avec l'objectif poursuivi. Dès lors que l'objectif de la distinction fiscale est purement budgétaire, le critère de la distinction opérée, ne pouvant se rattacher à aucun autre élément (santé publique dans l'affaire *Société Brasserie de Tahiti*; développement de l'intéressement dans les petites et moyennes entreprises dans la décision du Conseil constitutionnel n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011; etc), doit se situer sur le terrain fiscal: dans ce droit foncièrement inégalitaire qu'est le droit fiscal (il suffit de penser à la progressivité de l'impôt ou à la multiplication des exonérations), le critère objectif et rationnel retenu doit ici se rapporter aux capacités contributives des contribuables. Or, le Conseil d'Etat a jugé que la distinction retenue (dirigeant détenant actions ou parts/dirigeant ne détenant pas de telles actions ou parts) était «dénuée de toute incidence sur l'appréciation des capacités contributives»: dès lors que les deux catégories de dirigeants percevaient des rémunérations, le fait de détenir ou non des parts ou actions ne reflétait nullement le niveau de ces rémunérations. Aussi, la loi du pays du 7 avril 2011 et son acte de promulgation sont annulés par le Conseil d'Etat.

Si l'auteur d'un texte peut, en matière fiscale, régler de manière différente des situations différentes, il faut que la différence de traitement en résultant soit en

rapport avec l'objectif du texte et que le (ou les) critère(s) retenu(s) pour fonder cette différence de traitement soi(en)t objectif(s) et rationnel(s) par rapport au but poursuivi. Aussi, dès lors que l'objectif poursuivi par la différenciation du régime d'imposition est exclusivement budgétaire, le critère doit être en lien direct avec l'appréciation des capacités contributives. Cette précision jurisprudentielle est d'importance et évite en cette période de disette budgétaire toute tentation d'errements afin de justifier l'injustifiable. **Xavier Cabannes**

\*\*\*

**Conseil d'Etat, 5 décembre 2011, n° 349062, Association To Tatou Ai'a Groupe parlementaire et autres**

**Mots-clefs:** Budget annuel – Loi du pays – Responsabilité politique du président de la Polynésie française – Motion de renvoi budgétaire – Amendement

Résumant un fait historique bien connu, Jean-Claude Martinez et Pierre di Malta (*Droit budgétaire*, Litec, Paris, 1999, page 163) ont écrit que «Le budget c'est le conflit. Partout et toujours. Parce qu'il y a des crédits à s'approprier et des recettes à supporter. Qui va payer et au profit de qui? Ce sont les deux questions fondamentales où s'alimentent toutes les batailles frontales. Pour l'argent et le pouvoir». Si le caractère conflictuel des questions budgétaires se vérifie depuis les fameux épisodes, au XVII<sup>ème</sup> siècle, de la *Petition of Right* et du *Bill of Right* en Angleterre, en passant par ceux de la Révolution française ou de la crise constitutionnelle prussienne des années 1860, et cela jusqu'aux tensions financières qui traversent régulièrement l'adoption du budget européen, on le constate encore tout particulièrement en Polynésie française à l'occasion des faits constitutifs de la décision du Conseil d'Etat ici commentée. Si les faits de cette espèce sont assez simples, la décision précitée est intéressante à plus d'un titre.

En effet, elle vient d'une part nous rappeler que le caractère parlementaire d'un régime confère à l'organe délibérant non pas, bien sûr, la fonction de gouverner, mais celle de contrôler le gouvernement, notamment à l'occasion du vote du budget, ainsi que celle de le sanctionner en le renversant par l'adoption d'une motion de censure (cf A. Moyrand, *Droit institutionnel de la Polynésie française*, L'Harmattan, Paris, 2007, page 172 et pages 241 et suivantes). Elle porte aussi, d'autre part, sur plusieurs «curiosités juridiques» telles que celles, pour le juriste métropolitain, des «lois du pays» – d'autant que leur nature et leur portée juridiques sont différentes de celles des «lois du pays» néo-calédoniennes, ou encore celle que constitue la procédure budgétaire spéciale créée en 2007 et prévue à l'article 156-1 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française.



Ce mécanisme, largement calqué sur celui du fameux «49-3 regional » de l'ancien article L. 4311-1-1 du Code général des collectivités territoriales, consiste à associer de façon subtile le vote du budget polynésien à la mise en oeuvre de la responsabilité politique du Président de la Polynésie française par la technique de la «motion de renvoi» configurée par l'article 156-1. La technique mise en oeuvre n'est également pas sans rappeler la «motion de défiance constructive» ou «*Misstrauensvortum*» de l'article 67 de la Loi fondamentale de Bonn, puisque l'article 156-1 de la loi organique statutaire prévoit que la motion de renvoi budgétaire mentionne le nom du candidat appelé à succéder, en cas de son adoption, au Président de la Polynésie française ainsi défié. Ce faisant, elle s'apparente également à la motion de défiance constructive introduite par l'article 38 de la loi n°91-428 du 13 mai 1991 par laquelle l'Assemblée de Corse peut engager la responsabilité politique du conseil exécutif (cf. article L. 4422-31 du Code général des collectivités territoriales).

Enfin, le contexte politique dans lequel se sont déroulés les faits examinés par le Conseil d'Etat évoque la situation d'instabilité institutionnelle que connaît la Polynésie française notamment depuis l'entrée en vigueur de son nouveau statut puisque entre les mois de mai 2004 et de mai 2011 pas moins de onze présidents et, en incluant les remaniements ministériels, treize gouvernements s'y sont succédés. De fait, l'arrière fond politique des faits déferés à la Haute juridiction administrative est constitué par la reprise du pouvoir le 1<sup>er</sup> avril 2011 par Oscar Temaru à la suite de l'adoption d'une motion de défiance déposée contre le Gouvernement de Gaston Tong Sang. Cette instabilité est d'ailleurs à l'origine de la réforme opérée par la loi organique n° 2011-918 du 1<sup>er</sup> août 2011 concernant le régime électoral de la Polynésie ainsi que le fonctionnement de ses institutions. A cette occasion, la procédure budgétaire spéciale de l'article 156-1 de la loi organique a été sensiblement modifiée dans le sens d'une plus grande rationalisation du mécanisme de mise en oeuvre de la «motion de renvoi budgétaire» dont les règles de dépôt et d'adoption ont été durcies, alors que le pouvoir d'amendement de l'assemblée de la Polynésie française y apparaît désormais sévèrement encadré.

L'essentiel est donc que l'arrêt commenté porte sur des événements de l'année 2011 assez marquants puisque celle-ci a commencé par le rejet, par l'assemblée polynésienne, du budget et des lois du pays fiscales présentés par le Gouvernement de Gaston Tong Song, par le vote d'une motion de défiance, puis par l'adoption du plan de redressement des comptes de la Polynésie. Et ce qui est encore plus remarquable tient à ce que la procédure budgétaire spéciale, créée par l'article 5 de la loi organique n° 2007-1719 du 7 décembre 2007 et prévue à l'article 156-1 de la loi organique statutaire du 27 février 2004, a été pour la première fois mise en

œuvre avec, ainsi que vient de l'énoncer l'Assemblée de la Polynésie française dans son rapport pour 2011, «toutes les péripéties juridiques et "politiques"» qui constituent, répétons-le, la trame de la décision commentée (*Bilan de l'année*, 2011, p 5).

Dans l'arrêt n° 349062 du 5 décembre 2011, les 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> sous-sections réunies du Conseil d'Etat ont statué par une seule décision sur les requêtes présentées par divers requérants afin de demander l'annulation de cinq actes dénommés «lois du pays». Le premier de ces actes, publié au Journal officiel de la Polynésie française le 7 avril 2011, portait retrait de plusieurs lois du pays promulguées par le président de la Polynésie française le 28 février 2011. Les quatre autres lois du pays adoptées par l'assemblée de la Polynésie française au cours de ses séances des 18, 19 et 21 février 2011, et dont les requérants demandaient l'annulation, portaient, quant à elles, diverses mesures financières et fiscales.

Avant de poursuivre notre commentaire, il convient de s'arrêter brièvement sur ce concept d'«acte dénommé loi du pays» parfois qualifié d'«objet juridique mal identifié» (R. Keller, «Le recours juridictionnel spécifique de la "loi du pays"», in M. Debène et J-L. Pastorel (dir), *La "loi du pays" en Polynésie française*, L'Harmattan, 2011, page 69). Certes, cette norme ne semble pas constituer de prime abord une innovation en droit français puisqu'elle figure déjà au cœur de la réforme du statut de la Nouvelle-Calédonie qu'a opérée l'Accord de Nouméa du 5 mai 1998 (cf O. Gohin et M. Joyau, «L'évolution institutionnelle de la Polynésie française», in *AJDA*, 21 juin 2004, page 1246). Pour autant, s'il importe de préciser la signification que revêt cette notion dans l'ordre juridique polynésien – ce qu'invite justement à faire le commentaire de la présente décision du Conseil d'Etat – c'est que celle-ci est fort différente de la «loi du pays» néo-calédonienne. Il s'agit-là d'une formule authentiquement homonymique puisqu'elle sert à la fois à désigner un «acte législatif à caractère régional» en Nouvelle-Calédonie et un «acte de nature éminemment réglementaire» en Polynésie française (J-P. Pastorel, «Le champ de compétences de la "loi du pays" en Polynésie française», in *La "loi du pays" en Polynésie française*, *op. cit.*, page 101).

A vrai dire, «La loi du pays calédonienne est le symbole de l'organisation juridique particulière de la Nouvelle-Calédonie. Instrument d'essence fédérale, elle s'avère une spécificité en droit français car elle confère à une collectivité territoriale une part du pouvoir législatif qui, jusque-là, était l'apanage exclusif du pouvoir central. La loi du pays néo-calédonienne est en effet un acte de valeur législative, placée dans la hiérarchie des normes au même niveau que la loi ordinaire adoptée par le Parlement national» (cf C. David, «La loi du pays calédonienne. Eléments juridiques et politiques», in *La "loi du pays" en Polynésie française*, *op. cit.*, page

21). Il s'ensuit que la loi du pays néo-calédonienne acquiert une valeur législative constitutionnellement protégée et que son contrôle ressortit à la compétence du Conseil constitutionnel. D'ailleurs, l'article 107 de la loi organique du 19 mars 1999 portant le nouveau statut de la Nouvelle-Calédonie attribue la «force de loi» aux lois du pays. En revanche, si l'assemblée polynésienne a également été dotée du pouvoir d'adopter des actes dénommés «lois du pays», l'analogie s'arrête à cette seule appellation commune (J-Y. Fabre et J. Ziller, *Droit des collectivités d'outre-mer*, LGDJ, Paris, 2007, page 326). En réalité, et ainsi que l'a souligné le Conseil constitutionnel dans sa décision du 12 février 2004 les «lois du pays» polynésiennes ont «le caractère d'actes administratifs». Dès lors, l'on ne sera guère surpris que la loi organique statutaire de 2004 ait prévu que le contrôle juridictionnel spécifique du Conseil d'Etat prévu à l'article 74 de la Constitution pèse sur ces actes (art. 140), tandis qu'elle énonce que ceux-ci ne peuvent être contestés par voie d'action devant aucune autre juridiction (art. 176). En passant, nous ne pouvons manquer de souligner que le caractère essentiellement réglementaire des «lois du pays» relatives aux impôts et aux taxes et destinées à assurer l'équilibre réel du budget polynésien vient rappeler combien la distinction entre les aspects matériel et formel de la loi est devenue un instrument dogmatique fondamental pour l'analyse du droit public. En effet, selon cette théorie – jadis posée par Laband – la loi financière, même si elle est accordée en forme législative, n'est pas matériellement une loi: elle n'est qu'«un acte administratif dissimulé». Est-il d'ailleurs besoin de souligner que nous retrouvons l'influence d'une telle doctrine en droit positif français, tant à l'article 47 de la Constitution qui autorise le gouvernement, après soixante-dix jours de discussion, à se passer de l'autorisation du Parlement pour mettre en œuvre le budget par voie d'ordonnance, que dans l'ordre juridique polynésien où, on le voit bien, la nature d'actes administratifs est reconnu aux «lois du pays» fiscales adoptées par l'assemblée territoriale?

Dans sa décision présentement commentée, le Conseil d'Etat commence tout d'abord par rappeler les dispositions du mécanisme de la motion de renvoi budgétaire énoncées à l'article 156-1 de la loi organique statutaire de 2004. Il est possible de les résumer ainsi:

Lorsque l'assemblée de la Polynésie française a rejeté le budget annuel, le président de la Polynésie française lui transmet alors un nouveau projet de budget élaboré sur la base du projet initial, modifié le cas échéant par un ou plusieurs des amendements soutenus lors de la discussion devant l'assemblée. Ce projet est accompagné, le cas échéant, des projets d'actes prévus à l'article 140 dénommés lois du pays, relatifs aux impôts et taxes destinés à assurer son vote en équilibre réel. En passant, il faut noter que si l'assemblée peut adopter le budget par une simple «délibération», tandis que les impôts et taxes font l'objet d'une «loi du pays»

(art 145), le fait d'initier concomitamment à l'examen du budget une loi du pays fiscale permet de respecter le principe de l'unité budgétaire. Si l'assemblée n'a pas adopté ce nouveau projet de budget et les projets d'actes dénommés lois du pays qui l'accompagnent éventuellement, le président peut alors engager sa responsabilité devant l'assemblée. Dans ce cas, le projet de budget et, le cas échéant, les projets de lois du pays qui l'accompagnent sont considérés comme adoptés à moins qu'une motion de renvoi, présentée par au moins le quart des membres de l'assemblée, ne soit adoptée à la majorité absolue. Celle-ci comporte un projet de budget, accompagné, le cas échéant, des propositions de lois du pays fiscales. Elle mentionne le nom du candidat appelé à exercer les fonctions de président de la Polynésie française en cas d'adoption de la motion de renvoi. Si celle-ci est adoptée, le projet de budget qu'elle comporte et les propositions d'actes dénommés lois du pays relatives aux impôts et taxes qui l'accompagnent sont considérés comme adoptés. Les fonctions des membres du gouvernement cessent de plein droit. Le candidat au mandat de président de la Polynésie française est déclaré élu et entre immédiatement en fonction.

Aussi, après avoir reproduit les dispositions relatives à la motion de renvoi, le Conseil d'Etat rappelle-t-il en premier lieu, concernant le recours introduit contre l'acte dénommé loi du pays portant retrait des diverses lois du pays promulguées le 28 février 2011 par le président de la Polynésie française, que celui-ci doit être regardé comme nul et sans effet conformément à ce qu'il a jugé dans sa décision n° 347214 du même 5 décembre 2011. En effet, saisi de huit requêtes présentées par divers requérants (dont le président de l'assemblée polynésienne) afin de demander l'annulation d'actes dénommés «lois du pays», le Conseil d'Etat a énoncé que: «Lorsqu'il a, constatant le défaut de vote du budget, fait usage, comme il est en droit de le faire, de la procédure prévue à l'article 156-1, le président de la Polynésie française ne peut engager sa responsabilité dans le but de faire regarder comme adopté le nouveau budget qu'il a soumis à l'assemblée que dans l'hypothèse où ce dernier n'a pas été adopté préalablement par l'assemblée; qu'en revanche, l'adoption par l'assemblée de la Polynésie française de ce budget proposé dans ces conditions par le président de l'exécutif de la Polynésie française, dans les délais fixés par le législateur organique à cinq jours, fait obstacle à la poursuite par le président de la procédure prévue à l'article 156-1; qu'en l'espèce, le budget soumis à l'assemblée de la Polynésie française par le président après le rejet de celui qui lui avait été une première fois soumis, a été adopté, après avoir été amendé, dès le 21 février 2011; (...) que l'adoption de ce budget par l'assemblée délibérante faisait dès lors obstacle à la poursuite de la procédure dérogatoire de l'article 156-1; qu'ainsi le projet de budget comme les actes dénommés lois du pays promulgués par le président de la Polynésie française ne pouvaient légalement l'être; que la nature du vice dont sont entachés ces actes est de nature à les faire regarder comme

inexistants; que les actes dénommés lois du pays publiés au Journal officiel de la Polynésie française le 28 février 2011 doivent pour ce motif être regardés comme nuls et non avenus, ainsi, par voie de conséquence que leurs actes de promulgation».

Il s'ensuit, poursuit le Conseil d'Etat dans sa décision n° 349062, qu'ainsi que cela a été jugé dans sa décision n° 347214 «les actes dénommés lois du pays promulgués par le président de la Polynésie française le 28 février 2011 ainsi que les actes de promulgations de ceux-ci doivent être regardés comme nuls et sans effet; que dès lors, l'assemblée de la Polynésie française pouvait, par l'acte dénommé loi du pays contesté, procéder légalement pour ce motif, à leur retrait, qui ne peut dès lors être regardé comme un détournement de procédure; que cet unique moyen (...) à l'appui des conclusions à fin d'annulation de l'acte dénommé loi du pays attaqué doit dès lors, être écarté».

En second lieu, les requérants demandaient l'annulation de quatre autres lois du pays au motif que l'assemblée de la Polynésie française n'avait pas compétence pour amender les projets de lois du pays relatives aux impôts et taxes déposés, dans le cadre de la procédure d'adoption du projet de budget, par le président de la Polynésie française, suite à un premier vote de rejet du budget initialement soumis à l'assemblée. Encore une fois, le Conseil d'Etat écarte ce moyen en faisant référence à sa décision n° 347214 par laquelle il a jugé «qu'aucune disposition de la loi organique dans sa rédaction en vigueur à la date du litige ne faisait obstacle à ce que l'assemblée de la Polynésie française pût amender le projet de budget qui lui était soumis par le président du pays dans le cadre de la procédure régie par l'article 156-1 de la loi organique». Dès lors, la Haute juridiction a logiquement décidé que les requérants n'étaient pas fondés à demander l'annulation des cinq actes dénommés lois du pays par eux attaqués et a, par conséquent, rejeté leurs requêtes.

Ajoutons qu'au lendemain de la lecture de cet arrêt, l'Assemblée de la Polynésie française n'a pas caché la satisfaction qu'elle en a retirée en mentionnant dans son *Bilan de l'année 2011* (*op. cit.*, page 5) que «le Conseil d'Etat vient de trancher en [sa] faveur en reconnaissant son pouvoir d'amendement dans le cadre de la procédure de l'article 156-1». Toutefois, et ainsi que le souligne le juge administratif suprême, aucune disposition de la loi organique statutaire «dans sa rédaction en vigueur à la date du litige» ne faisait obstacle à l'exercice par l'assemblée de son pouvoir d'amendement budgétaire. Or, nous tenons à rappeler que depuis lors le législateur organique a modifié l'article 156-1. L'article 36 de la loi organique n° 2011-918 du 1<sup>er</sup> août 2011 est en effet venu compléter l'article 156-1 en précisant que l'assemblée «se prononce par un seul vote sur les projets transmis par le président de la Polynésie française, *en ne retenant que les amendements proposées ou acceptés par lui*». A l'occasion de cette réforme

inspirée par la volonté de rationaliser le parlementarisme polynésien les règles de dépôt et d'adoption de la motion de renvoi ont également été durcies. Désormais, la motion doit être présentée par au moins le tiers des membres de l'assemblée de la Polynésie française – et non plus par le quart – et être adoptée, pour renverser le président, par la majorité des trois cinquièmes de ses membres, l'exigence d'une majorité qualifiée se substituant ainsi à celle d'une majorité absolue. **Renaud Bourget**

\*\*\*

**Cour administrative d'appel de Paris, 27 avril 2011, n°10PA1469, SARL Publi-Pacific**

**Mots-clés:** Impôt sur les sociétés – Bénéfice net – Déduction – Preuve

Il est des contentieux qui se ressemblent: l'un énonce la méthode de jugement; l'autre l'applique. Tel est en définitive l'apport essentiel de la décision de la cour administrative d'appel du 27 avril 2011, SARL Publi-Pacific. Cet arrêt fait suite à celui du Conseil d'Etat du 16 mars 2010, la haute juridiction administrative annulant partiellement l'arrêt d'appel du 11 mai 2007 et renvoyant l'affaire, dans cette mesure, devant la cour administrative d'appel de Paris (voir *Cette Revue*, 2011, volume 17, page 102: CE, 16 mars 2010, n° 309381, obs. M. Eckert Malécot).

Comme le faisait remarquer le commentateur de l'arrêt du Conseil d'Etat, la haute assemblée met en place «une valse à trois temps» pour connaître de la charge de la preuve:

«– premier pas du contribuable sur le caractère déductible de la charge au moyen de la production d'une facture, ou d'un contrat;

– deuxième temps mené par l'administration qui peut critiquer la facture ou le contrat en eux même ainsi que le contexte dans lequel ils ont été conclus;

– dernier temps, le contribuable reprend la main, en apportant le cas échéant des justifications supplémentaires».

L'espèce soumise de nouveau à la cour administrative d'appel de Paris pouvait alors être résolue en considérant ces éléments méthodologiques. Dans un premier temps, la société Publi-Pacific fournit à l'administration fiscale copie d'un contrat, en date du 6 juin 1996 (prolongé par un courrier en date du 30 avril 1997), la liant à des courtiers ainsi que des bons de commandes revêtus des signatures desdits courtiers: ils ont en effet démarché des annonceurs pour l'annuaire des abonnés au téléphone de la Polynésie Française, dont la société Publi-Pacific assure la publication. Dans un deuxième temps, l'administration fiscale critique ces

documents en notant que le dossier ne comporte aucune facture et que le contrat n'a pas été respecté en ce que les courtiers sont résidents en Israël et ont été accompagnés par leurs épouses. La rémunération serait en conséquence excessive. L'administration fiscale réintègre en conséquence les commissions versées aux deux courtiers au bénéfice imposable de la SARL Publi-Pacific. La cour administrative d'appel de Paris note que le contrat amendé par le courrier susmentionné établit correctement la réalité des prestations litigieuses sans qu'il soit besoin de justifier les prestations par des factures. L'administration fiscale n'a par ailleurs pas apporté des éléments probants de critiques du chiffrage proposé par la société. La cour en déduit alors la décharge en droits et pénalités des impositions en cause (impôts sur les sociétés et sur les revenus). Cette décision de la cour est donc une application de la méthode jurisprudentielle désormais clairement établie par le Conseil d'Etat (v les références dans la chronique précitée), et ce d'autant que les sommes en jeu n'étaient pas si importantes que cela (un peu moins de 40 000 000 francs CFP). Il convient enfin de remarquer l'analyse économique de la prestation par le juge: selon lui, l'administration fiscale s'est bornée «à faire valoir que la rémunération des deux courtiers est sensiblement équivalente, alors que M A a permis la réalisation d'un chiffre d'affaires huit fois supérieur à celui généré par M B, le territoire de la Polynésie française, qui se fonde d'ailleurs sur un document dont il n'est pas contesté qu'il globalise les prestations fournies par ces deux courtiers tant à la société Publi-Pacific qu'à la société Novavision, n'établit en tout état de cause pas que les rémunérations déduites étaient exagérées au regard des chiffres d'affaires induits par les prestations litigieuses». **Jean-François Boudet**

\*\*\*

### **Cour Administrative d'appel, Paris, 30 juin 2011, n°09PA02472, COMAT**

**Mot-clé:** Actifs incorporels

Le juge fiscal n'a pas encore pu fixer son autorité quant au critère de passage d'une charge fiscalement déductible à celle supposant une inscription à l'actif du bilan d'une entreprise. La cour administrative d'appel de Paris vient encore de le vérifier dans une affaire polynésienne dont les faits sont relativement simples.

La société COMAT a subi un contrôle fiscal portant sur les exercices 2003 et 2004 visant l'impôt sur le bénéfice des sociétés, la contribution supplémentaire à l'impôt sur le bénéfice des sociétés, l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, ainsi que la contribution de solidarité territoriale.

Le service vérificateur reprochait à la société COMAT d'avoir inscrit à tort en charges, pour les déduire de ses résultats imposables au titre des années soumises à contrôle, les redevances versées à une société SODIMA en exécution d'un contrat

de franchise du 20 février 1976 par lequel l'entreprise COMAT s'est vu concéder des droits pour la fabrication de produits sous la marque Yoplait. Pour le fisc polynésien, ces redevances devraient au contraire être portées à l'actif du bilan, analyse que ne partageait pas l'entreprise vérifiée.

A l'issue de ce contrôle conclu par un redressement, la société COMAT introduisait une requête devant le tribunal administratif de la Polynésie française aux fins de décharge des impositions supplémentaires réclamées par le service des contributions.

Le premier juge a repoussé ses prétentions par un jugement du 20 janvier 2009, contre lequel, le 29 avril suivant, l'entreprise COMAT interjette appel devant la cour administrative d'appel de Paris. Elle demande l'annulation du jugement du tribunal administratif de Polynésie française et la décharge des impositions supplémentaires qu'elle conteste.

La cour administrative d'appel était donc invitée à se prononcer sur la qualification, tant comptable que fiscale, des redevances litigieuses.

Les seconds juges du fond réduisent d'abord l'étendue du litige avant de se prononcer sur le bienfondé des suppléments d'impositions contestés par la société requérante.

On note, sous ce second point que, pour annuler partiellement le jugement déféré, la cour administrative d'appel procède à une analyse du contrat de franchise daté du 20 février 1976 dont l'article XII encadre fortement la cession éventuelle des droits concédés à la société COMAT par la société SODIMA pour la fabrication de produits sous la marque Yoplait.

La cour en déduit l'incessibilité des droits accordés au franchisé et fonde sa décision ainsi qu'il suit: «... doivent suivre le régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise, les droits constituant une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante et susceptibles de faire l'objet d'une cession ou d'une concession».

Par conséquent, les juges estiment que «la société COMAT est fondée à soutenir que les droits qui résulteraient du contrat qui lui a été concédé par la société SODIMA ne pouvaient suivre le régime fiscal des éléments incorporels d'actif immobilisé».

L'arrêt du 30 juin 2011 marque un tournant dans le paysage fiscal de la Polynésie française, même s'il apparaît comme un cas d'espèce dans la jurisprudence fiscale des juridictions administratives. C'est en effet, avec l'arrêt *SA Sife* (CE, 21 août 1996, n°154488) que le Conseil d'Etat a fixé les trois conditions d'immobilisation d'un droit incorporel. Son inscription comme actif incorporel



suppose, cumulativement réunies, des conditions de régularité des profits qu'il génère, de leur stabilité et, enfin, de la cessibilité de ce droit.

Bien que la portée de cette décision du 21 août 1996 soit toute relative de l'avis de certains auteurs (voir par exemple, Maurice Cozian et Jean-Luc Rossignol, «Les immobilisations incorporelles à la lumière de la jurisprudence *SA Sife*: arrêt de principe ou arrêt d'espèce?», *Droit fiscal*, n° 42, 18 octobre 2007, comm. 914), l'arrêt COMAT de la cour administrative d'appel de Paris vient marquer son extension au territoire polynésien, pourtant autonome au plan fiscal.

Une telle progression, ici par voie prétorienne, peut s'expliquer par le mouvement de patrimonialisation qui semble s'emparer de bien de domaines du droit, et tout particulièrement des matières comptable et fiscale (Martin Collet, «Les aspects comptables et fiscaux de la patrimonialité des actes administratifs», *RFDA*, 2009, p.8). Sous cet angle, la décision analysée peut servir à soutenir l'idée d'une pérennité de la jurisprudence *SA Sife* (Yann de Kergos, «L'arrêt Pfizer Holding France: la jurisprudence *SA Sife* est pérenne !», *Droit fiscal* 2010, comm.94).

Il convient toutefois d'attendre la mise en œuvre effective de la nouvelle réglementation comptable de la Polynésie Française issue de la délibération n° 2011-13 APF du 5 mai 2011, dont l'introduction des normes IFRS qui abordent notamment la question des actifs incorporels est l'une des principales caractéristiques. **Simplice Kassi**

\*\*\*

### **Cour administrative d'appel de Paris, 15 septembre 2011, n° 09PA06989**

**Mots-clefs:** Impôt sur le revenu – Retenue à la source – Pension – Revenus fonciers

La Polynésie dispose d'un statut particulier dans l'organisation institutionnelle de la République Française, fondé sur l'article 74 de la Constitution de 1958. Celui-ci souligne que «les collectivités d'outre-mer régies par le présent article ont un statut qui tient compte des intérêts propres de chacune d'elles au sein de la République. Ce statut est défini par une loi organique, adoptée après avis de l'assemblée délibérante, qui fixe (...) les compétences de la collectivité». Il découle de ces dispositions que les lois organiques relatives au statut et à l'autonomie des collectivités d'outre-mer peuvent leur confier une compétence fiscale.

La loi organique du 27 février 2004 *portant statut d'autonomie de la Polynésie* permet à cette collectivité de disposer de son propre régime fiscal. A ce titre elle doit être considérée, en la matière, comme un Etat étranger. Toutefois le régime général d'imposition français ne se cantonne pas à une application sur le territoire

métropolitain. Il a également vocation à s'appliquer aux ressortissants français qui, s'ils résident dans un Etat étranger, continuent à déclarer des ressources en France.

Ainsi, dans sa décision du 15 septembre 2011, la cour administrative d'appel de Paris a dû traiter des modalités de calcul de l'impôt sur le revenu de contribuables français résidant en Polynésie française et percevant des revenus de source française.

Monsieur A. a résidé en Polynésie entre 1999 et 2002. Durant cette période, il n'était pas fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du Code général des impôts qui précise que «sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France (...) les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal (...)». A ce titre il était soumis, en principe, au régime fiscal polynésien.

Il a cependant perçu, durant son séjour en Polynésie, des revenus de source française, notamment des revenus fonciers et des pensions militaires de retraite.

Le Code général des impôts dispose que les revenus de source française par les personnes non fiscalement domiciliées en France, sont imposables en France. Il précise également les modalités de calcul et de perception de ces revenus: en principe, l'impôt sur le revenu de source française est calculé selon les modalités posées par l'article 197 du Code général des impôts, qui s'applique aux personnes fiscalement domiciliées en France. Toutefois, l'article 197 A pose le principe d'un taux d'imposition minima de 25 %. En parallèle, l'article 182 A du Code général des impôts précise que «les traitements, salaires pensions et rentes viagères, de source française, servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France donnent lieu à l'application d'une retenue à la source». Il précise également la part de cette retenue en fonction de certains seuils, ou tranches de revenus annuels. Il découle de cette disposition que les contribuables français non fiscalement domiciliés en France et percevant des salaires de source française reçoivent des revenus nets.

Pour éviter une trop forte imposition, l'article 182 A pose le principe d'une imputation de la retenue effectuée à la source sur le montant de l'impôt sur le revenu prévu par l'article 197 A.

En l'espèce, sur la période 1999-2002, Monsieur A. a payé ses impôts fonciers au taux de 25%. En 2009 il a sollicité le tribunal administratif de Paris afin d'obtenir une décharge ou une réduction des cotisations qu'il a versé au titre de l'impôt sur le revenu sur la période 1999-2002. Il a demandé l'imputation de la retenue à la source faite sur ses pensions militaires.

Dans son jugement n°0508101/2 du 14 octobre 2009, le tribunal administratif a rejeté sa demande. Monsieur A. a fait appel de cette décision.

Il revient à la cour administrative d'appel de Paris de se demander si cette imputation, prévue à l'article 182 A du Code général des impôts peut s'appliquer aux impôts sur le revenu payés par Monsieur A. Il s'agit donc de préciser les conditions d'application de l'article 182 A du Code général des impôts.

La décision de la cour est assez laconique et elle ne précise pas quels étaient les revenus de Monsieur A. Toutefois, dans son premier considérant, elle mentionne une exception posée par l'article 197 B du Code général des impôts. Celui-ci dispose en effet que «pour la fraction n'excédant pas la limite supérieure, fixée par l'article 182 A, III, des traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française servis à des personnes de nationalité française qui n'ont pas leur domicile fiscal en France, l'imposition établie dans les conditions prévues à l'article 197 A ne peut excéder la retenue à la source applicable en vertu de l'article 182 A. En outre, cette fraction n'est pas prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu établi en vertu de l'article 197 A et la retenue à laquelle elle a donné lieu n'est pas imputable». De plus, l'article 197 B précise que «le contribuable peut demander le remboursement de l'excédent de retenue à la source opérée lorsque la totalité de cette retenue excède le montant de l'impôt qui résulterait de l'application des dispositions du a) de l'article 197 A à la totalité de la rémunération».

Monsieur A. se trouvait-il dans cette situation? La cour administrative d'appel ne prend pas la peine de répondre à cette question, elle souligne seulement que si les pensions de retraite de Monsieur A. ont fait l'objet d'une retenue à la source, il ne les a pas déclarées, ce qui ne lui donne pas le droit de réclamer leur imputation. Elle conclut donc en soulignant qu'il «résulte de la combinaison des dispositions précitées que ces retenues ne peuvent être imputées sur le montant de l'impôt sur le revenu que si l'assiette du revenu imposable inclut des traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française», et que c'est à bon droit que l'administration a rejeté la demande d'imputation du requérant.

Ainsi il ne suffit pas que la retenue à la source ait été effectuée pour qu'elle soit prise en compte dans le calcul de l'impôt sur le revenu. Les contribuables doivent également déclarer tous les revenus imposables en France aux services fiscaux.

**Claire Bosseboeuf**

\*\*\*

**Cour administrative d'appel de Paris, 13 octobre 2011, n° 09PA01621, Soc EQUIP Automobiles et n° 09PA01620, M Daniel A.**

**Mots-clefs:** Interprétation du droit fiscal – Légalité d'un acte administratif – Sécurité juridique – Délai de reprise – Prescription

Ces deux affaires présentent, malgré un fond bien différent, des similitudes importantes qui expliquent la lecture de leurs décisions respectives le même jour et justifient leur commentaire commun. Dans ces deux décisions, la cour administrative d'appel de Paris, a donné une nouvelle application au principe comparativement bien mesuré en droit français de sécurité juridique, allant pour cela à l'encontre du Code des impôts polynésien. Ce Code étant adopté comme chacun le sait sous la forme d'une loi de pays, il est donc un acte réglementaire dont les juges administratifs ont toute compétence pour apprécier la légalité qui a été ici prise en défaut.

A l'origine, le problème, s'il relève de dispositions fiscales différentes, suivait la même logique. Dans l'affaire Daniel A. (n° 09PA01620), ce dernier avait profité, au titre d'un investissement dans un projet de construction immobilière réalisée par la SCI Vairaatoa Nui, d'une mesure de crédit d'impôt instaurée par la délibération n° 1999-224 du 14 décembre 1999 de l'assemblée de la Polynésie française et codifiée à l'article 184-2 du Code des impôts de la Polynésie française. Aux termes de ces dispositions, les personnes assujetties à l'impôt sur les transactions bénéficiaient d'un crédit d'impôt «pour tout financement égal ou supérieur à 10 millions de francs dans un projet de construction immobilière, à l'exception des projets à vocation hôtelière, d'un coût total égal ou supérieur à 100 millions de francs dont la demande de permis de construire aura été déposée avant le 31 décembre 2000». Conditionné par une durée minimale de détention, ce crédit d'impôt pouvait atteindre 30 à 40% selon les cas. Las, Monsieur A. a fait l'objet d'un contrôle assorti d'un redressement d'impôt sur les transactions, ainsi que de pénalités pour manœuvres frauduleuses, au titre des années 1999, 2000, 2001 et 2002. Ces redressements lui ont été notifiés le 28 février 2006 (c'est important pour la suite) et leur mise en recouvrement le 10 décembre 2007. Ayant saisi le tribunal administratif de la Polynésie française, Monsieur A. s'était vu refuser par le jugement n° 0800583 en date du 17 février 2009 sa demande de décharge des redressements et avait en conséquence interjeté appel.

Dans l'affaire «EQUIP Auto» (n° 09PA01621), un crédit d'impôt équivalent, mais relatif cette fois à l'impôt sur les sociétés, était à l'origine de l'affaire. Instauré par la délibération n° 97-221 du 4 décembre 1997 de l'assemblée de la Polynésie française et codifié à l'article 115-1-1 du Code des impôts de la Polynésie française cette niche fiscale prévoyait que «Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés bénéficient d'un crédit d'impôt pour tout financement égal ou supérieur à 10 millions de francs dans un projet de construction immobilière (...) d'un coût total égal ou supérieur à 100 millions de francs dont la demande de permis de construire aura été déposée avant le 1<sup>er</sup> décembre 1999». Conditionné également par une durée minimale de détention, ce crédit d'impôt pouvait atteindre 30 %. Ici

encore, c'est au titre d'un investissement dans un projet de construction immobilière réalisée par la SCI Vairaatoa Nui, que la Société EQUIP Auto avait obtenu puis s'était vu contester par l'administration fiscale le bénéfice de ce crédit d'impôt. Elle avait fait l'objet d'un redressement avec cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés ainsi que des pénalités pour manœuvres frauduleuses, au titre des années 1999, 2000 et 2001. Ayant saisi le juge administratif, elle avait vu également sa demande rejetée, le 3 mars 2009 cette fois, et avait pareillement interjeté appel devant la cour.

Ces deux affaires de contrôles assortis d'un redressement n'avaient été rendues possibles que par une disposition très originale du Code polynésien des impôts. En effet, tant à l'article 184-2 qu'à l'article 115-1-1, on pouvait lire en des termes identiques que le crédit d'impôt est «remis en cause, et l'impôt dont le crédit a été préalablement accordé devient immédiatement exigible, nonobstant le cas échéant l'expiration des délais de prescription». C'est sur ce point que les deux requérants, défendus par le même avocat, ont focalisé leurs requêtes respectives et que la cour administrative d'appel leur a donné justement raison.

Compte tenu de ses compétences, elle a pu constater l'illégalité des dispositions en cause en faisant prévaloir la sécurité juridique dans cette affaire d'absence de délais de reprise.

## ***I INTERPRÉTATION LITTÉRALE ET LÉGALITÉ DU CODE DES IMPÔTS POLYNÉSIE***

Il est inutile de revenir sur les travaux des grands auteurs (Ph. Marchessou, J-J. Biennu notamment, mais aussi des travaux plus récents comme ceux de G. Dedeurwaerder), pour savoir que les textes fiscaux font l'objet par le juge de multiples méthodes d'interprétation et que l'interprétation littérale et restrictive défendue au XIX<sup>ème</sup> siècle par les civilistes spécialistes des droits d'enregistrement (Demante notamment) n'a jamais été ni exclusive ni systématiquement défenderesse des intérêts du contribuable. Qu'on en juge ici: le Code des impôts polynésien excluait toute prescription du délai de reprise en ce qui concernait les avantages fiscaux tirés par les contribuables des dispositions précitées. Ces crédits d'impôts étaient donc contestables sans délai par le fisc ce qui rendait inopérant, sur ce point précis, les délais de reprise habituels pour les impositions concernées (impôt sur les transactions et impôt sur les sociétés respectivement).

L'Administration avait défendu une interprétation assez spacieuse de ces dispositions en arguant que les délais de prescription habituels n'étaient écartés par les textes en question que pour permettre implicitement aux prescriptions trentenaire du Code civil ou à une prescription septennale liée aux délais de conservation des documents sur lesquels l'administration dispose d'un droit de

communication, de s'appliquer. La cour n'a pu que constater que ces interprétations implicites ne tenaient pas devant la rude littéralité du Code.

Ce qui aurait été une difficulté majeure devant le Code général des impôts français permettait ici au juge d'appel de l'impôt d'exercer la plénitude de ses pouvoirs de contrôle de la légalité d'un acte administratif. L'application littérale du Code polynésien n'était ici pas admissible pour des raisons de légalité tenant à la sécurité juridique.

## **II DROIT FISCAL ET SÉCURITÉ JURIDIQUE**

D'habitude le problème de la sécurité juridique est invoqué à propos de la rétroactivité de la loi fiscale qui n'est justement pas interdite (voir notamment Jean Lamarque, Olivier Négrin et Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, 2<sup>e</sup> éd., Lexisnexis, 2011, pages 428-432). Ici il s'agit d'un pur problème de procédure. Le principe de sécurité juridique, reconnu timidement en droit administratif français par le Conseil d'Etat depuis sa célèbre décision KPMG du 24 mars 2006 (*D* 2006, Jur. 1224; *JCP* 2006, II, 10113, note Belorgery; *RFDA* 2006, page 463, conclusions Aguila; *AJDA*, 2006, page 987, note Melleray; *AJDA* 2006, page 1028, chronique Landais et Lenica), a toute sa place en droit polynésien (voir Cette Revue, volume 15, 2009, page 137, Jean-François Boudet renvoie à la décision CE, 20 juillet 2007, *Syndicat des médecins de la Polynésie française et autres*, n° 204400). Les deux décisions commentées du 13 octobre 2009 en sont une éclatante illustration.

Constatant l'absence de toute prescription à la reprise des avantages fiscaux tirés du crédit d'impôt en question dans cette affaire, la cour ne peut que constater que «le principe de sécurité juridique s'oppose à ce que puisse être légalement édictée une disposition qui institue un droit de reprise au profit de l'administration fiscale en excluant, de façon générale et absolue, l'application de toute prescription». On notera qu'il s'agit ici d'une application originale – car fiscale – d'un principe bien connu des administrativistes français: en matière de police, les mesures générales et absolues sont pas nature illégales car «la liberté est la règle et la restriction [...] l'exception» (conclusions Corneille sur CE, 10 août 1917, *Baldy*, Lebon, page 637). En effet, ici, c'est la mesure contraignante que représente le pouvoir de reprise de l'administration qui fait les frais de cette logique libérale. C'est une nouvelle illustration de la place centrale, avec la police, du droit fiscal au cœur du pouvoir régalién de l'Etat.

Il y a donc illégalité des mesures contestées car absence explicite de délai de prescription. Comment résoudre alors l'affaire au fond? L'application des mesures illégales est logiquement écartée par la cour au profit d'un retour à l'application des délais de reprise de droit commun, à savoir la prescription triennale. Au regard du

droit commun, la reprise était prescrite avant les opérations de contrôle et de redressement opérés par l'administration fiscale polynésienne. Les rappels sur les années concernées sont donc infondés.

Ces décisions illustrent tout le problème du statut légal de la fiscalité en matière de sécurité juridique. Mais là où l'on touche à la souveraineté, y a-t-il une bonne solution? Dans le cadre original du droit polynésien, oui. **Fabrice Bin**

