

CHRONIQUE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANCAISE – ANNEES 2021 ET 2022*

Xavier Cabannes

Ont participé à cette livraison, Jean-François Boudet, maître de conférences (HDR) à l'université Paris Cité; Xavier Cabannes, professeur à l'université Paris Cité; Antoine Le Brun, maître de conférences à l'université Paris Cité; ainsi que des étudiant(e)s du Master 2 Juriste fiscaliste de l'université Paris Cité: Benoît de Feraudy, Lucas Gerbi-Janodet, Rimsha Mohammad et Julien Raverdy.

Conseil d'Etat, 19 mai 2022, 460705, Mme C...

Saisi d'une requête en annulation «de l'acte dit "loi du pays"» du 27 décembre 2021, le Conseil d'Etat a eu à s'interroger sur la légalité de l'augmentation du taux d'imposition des plus-values immobilières réalisées avant l'écoulement d'un lustre.

L'assemblée de la Polynésie française avait fait le choix de porter de 20 à 50% le taux d'imposition des plus-values de cession des biens immobiliers lorsque celle-ci intervient moins de cinq ans après leur acquisition. Cette modification vient répondre à un fort problème de spéculation foncière au sein de l'archipel - qui se rajoute à l'insuffisance de logements neufs et à la difficulté de vendre des logements anciens, souvent détenus en indivision. Le dispositif soumis au Conseil d'Etat en mai 2022 a d'ailleurs été récemment renforcé à travers la «loi du pays» du 10 mai 2022 qui institue une majoration supplémentaire de 50 % sur l'imposition de base pour les non-résidents. L'argumentation de la requérante permet au Conseil d'Etat de confirmer les spécificités juridiques et contentieuses des «lois du pays» adoptées par la Polynésie française (1.), et de valider l'augmentation du taux d'imposition au regard du principe constitutionnel d'égalité tout en écartant son caractère répressif (2.).

1. S'agissant du premier aspect, le Conseil d'Etat rappelle que les «lois du pays» adoptées par l'assemblée de la Polynésie française n'en restent pas moins des actes administratifs - au contraire des «lois du pays» de Nouvelle-Calédonie - ce qui explique la compétence juridictionnelle du juge administratif à leur égard. Les principes qui gouvernent la procédure d'adoption de ces actes sont donc fortement

* Il est possible de consulter les livraisons de cette chronique aux volumes 12 à 20, 22 à 24 et 26 de cette Revue.

liés à ceux qui régissent les actes administratifs ordinaires. Cette affaire en donne une illustration puisque le Conseil d'Etat confirme que le délai de 12 jours prévu par la loi organique du 27 février, entre le rapport remis aux membres de l'assemblée en prévision du débat public et la séance où le projet ou la proposition de «loi du pays» est examiné, «n'est pas un délai franc». Il se calcule donc de quantième en quantième. L'examen de la loi litigieuse ayant eu lieu le 23 décembre 2021, et le rapport préalable ayant été remis le 11 décembre, les délais procéduraux ont donc bien été respectés. Il n'en reste pas moins que les «lois du pays» sont des actes administratifs spécifiques. D'une part, ils peuvent intervenir au sein du domaine de la loi, et donc fixer les règles concernant «l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures» (article 34 de la Constitution). D'autre part, comme le rappelle le Conseil d'Etat, le bloc de légalité auquel ils sont confrontés est plus étroit que celui traditionnellement utilisé par le juge administratif puisqu'il ne comprend que la Constitution, les lois organiques, les engagements internationaux et les principes généraux du droit. On relèvera enfin, ce qui souligne également la spécificité des «lois du pays» au sein de la catégorie des actes administratifs, que leur entrée en vigueur est conditionnée à leur promulgation par le Président de la Polynésie française. Il ne s'agit toutefois pas d'un acte de gouvernement, à l'image de l'acte de promulgation d'une loi par le Président de la République (Conseil d'Etat, Section, 3 nov. 1933, *Sieur Desreumeaux*, *Recueil*, p. 993), mais bien d'un véritable acte administratif dont le contentieux peut être porté devant le juge administratif. La requérante a d'ailleurs cherché, en l'espèce, à obtenir l'annulation de la « loi du pays » litigieuse en invoquant l'irrégularité des conditions de promulgation. Ce moyen est néanmoins jugé inopérant par le Conseil d'Etat. Cela est pleinement justifié. L'acte de promulgation constitue en effet un acte administratif distinct de la «loi du pays» elle-même. Son annulation ne peut être obtenue qu'en raison des vices propres qui l'entachent, telles l'absence d'un contreseing obligatoire ou l'incompétence du signataire de l'acte. Il s'agit, pour reprendre l'expression d'Alexandre Lallet, « d'un contentieux de l'entrée en vigueur de la "loi du pays" et non de sa légalité » (conclusions sur Conseil d'Etat, 22 juillet 2020, 440206, *Syndicat de la fonction publique*, *ArianeWeb*). Dès lors, l'irrégularité de l'acte de promulgation n'a aucune conséquence sur la légalité de la loi du pays elle-même (Conseil d'Etat, 5 décembre 2008, 320412, *Flosse*, *Recueil Tables*, p. 826).

2. Le second aspect principal du contrôle de légalité effectué par le Conseil d'Etat est directement lié à l'objet de la «loi du pays» contesté et à l'augmentation du taux d'imposition en matière de plus-value immobilière. Le juge administratif écarte, de manière logique, les trois arguments restants de la requérante.

Tout d'abord, le Conseil d'Etat estime que l'acte contesté ne nécessitait pas la consultation préalable du conseil économique, social, environnemental et culturel

(CESEC) de la Polynésie française. Il ne s'agit pas, en effet, d'une «loi du pays» «à caractère économique ou social» au sens de l'article 151 de la loi organique du 27 février 2004. Cette appréciation était prévisible. Le Conseil d'Etat avait en effet déjà eu l'occasion de juger qu'une loi en matière fiscale n'était pas une loi à caractère économique ou sociale (Conseil d'Etat, 15 mars 2006, 288391, *Flosse et autres*, *Recueil*, p. 150). La jurisprudence d'espèce ne fait donc que confirmer que le Conseil d'Etat retient une conception stricte des lois qui nécessitent la consultation du CESEC : il faut que la loi ait pour *objet*, et non simplement pour effet, de modifier les conditions de *fond* des échanges commerciaux ou des droits en matière sociale (A. Bretonneau, conclusions sur Conseil d'Etat, 12 avril 2019, 427062, *M. T, ArianeWeb*).

Ensuite, le juge administratif suprême écarte la qualification de la majoration litigieuse de «sanction ayant le caractère d'une punition». Il juge ainsi comme inopérant le moyen tiré de la méconnaissance des principes de proportionnalité et d'individualité des peines fixés à l'article 8 de la DDHC. Le Conseil d'Etat rejoint sur ce point la philosophie défendue par le Conseil constitutionnel en la matière. Pour qu'une imposition bascule au sein de la catégorie des sanctions, il faut qu'elle présente un caractère répressif et qu'elle ait pour objet de punir un comportement et d'éviter sa réitération. Tel est par exemple le cas du prélèvement dû par les communes en cas de non-respect des objectifs de constructions de logements sociaux (Conseil constitutionnel, 7 décembre 2000, 2000-436 DC, *Loi relative à la solidarité et au renouvellement urbains*). Même si le caractère répressif d'un prélèvement peut soulever de réelles difficultés d'interprétation, rien ne permettait de considérer, en l'espèce, que le rehaussement d'un taux d'imposition préexistant en matière de plus-value immobilière ait poursuivi une telle finalité répressive.

Enfin, la requérante invoquait, de manière relativement classique, la violation du principe d'égalité devant les charges publiques. Le Conseil d'Etat rejette cet argument en deux temps. D'une part, il relève que l'assemblée de Polynésie française a retenu «un critère objectif et rationnel avec le but recherché» à savoir la réduction de la spéculation financière et la détention à plus long terme des biens immobiliers. Le juge administratif inscrit ici son contrôle dans le sillage de celui opéré par le Conseil constitutionnel depuis le début des années 1980 quant à la cohérence des dispositifs fiscaux établis par le législateur (Conseil constitutionnel, 29 décembre 1983, 83-164 DC, *Loi de finances pour 1984*). L'appréciation au fond réalisée par le Conseil d'Etat ne soulève, là encore, aucune réelle critique. L'adéquation entre les objectifs politiques poursuivis par l'assemblée de Polynésie française et le rehaussement du taux d'imposition est incontestable. D'autre part, le juge administratif est conduit à s'interroger sur le caractère confiscatoire du taux d'imposition mis en place. Ce dernier argument était sans doute le plus à même de prospérer. Le Conseil

constitutionnel avait ainsi déjà eu l'occasion de juger qu'un prélèvement sur les plus-values immobilières à un taux marginal maximal de 62% était constitutif d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (Conseil constitutionnel, 22 avril 2016, 2016-538 QPC, *Époux D.*). Cette appréciation ne reposait toutefois pas tant sur le taux appliqué, mais surtout sur le constat suivant lequel l'imposition mise en place ne donnait lieu à aucun mécanisme d'abattement et ne prenait pas en compte le fait que les biens donnant lieu à une plus-value « ont pu être détenus sur une longue durée avant cette réalisation » (*ibid.*, considérant 11). Cette décision du Conseil constitutionnel explique, en creux, le rejet par le Conseil d'Etat du caractère excessif du rehaussement litigieux. En effet, l'imposition à 50% de la plus-value ne vise en effet que les propriétaires récents, c'est-à-dire ceux qui ont détenu le bien depuis moins de 5 ans - peu importe qu'une nouvelle division ne soit pas établie au sein de cette catégorie. L'assemblée de la Polynésie française a donc cherché à préserver les propriétaires de longue durée. Par ailleurs, le montant de la plus-value prise en compte pour établir l'impôt donne lieu à un abattement à hauteur des travaux réalisés par un professionnel depuis l'achat du bien. On ne saurait donc, au regard du taux même de 50% et des garanties qui l'accompagnent, considérer que la «loi du pays» litigieuse est constitutive d'un impôt confiscatoire qui méconnaîtrait le principe constitutionnel de l'égalité devant les charges publiques.

Par cette décision, le Conseil d'Etat valide les mesures adoptées en matière de fiscalité immobilière par l'assemblée de Polynésie française en 2021. Il faut sans doute s'en réjouir au regard des objectifs louables de régulation du marché immobilier qui sont poursuivis. On peut toutefois s'interroger quant à l'utilisation de la fiscalité en tant levier principal en la matière. Il est à ce titre possible de douter plus sérieusement de la légalité des dernières mesures adoptées en mai 2022 qui renforce encore la fiscalité immobilière en majorant la taxation sur les plus-values pour les non-résidents, et qui met en place à leur égard une majoration de 1000% des droits d'enregistrement et de publicité foncière (article LP1-D de la loi 2022-20 du 10 mai 2022). **Antoine Le Brun**

Cour des comptes, référé, 12 mai 2022, S20222-098, objet: Le renouvellement de la flotte d'Air Tahiti Nui en Polynésie française: l'exemple d'une dérive de la mise en œuvre du dispositif d'incitation fiscale «Girardin industriel».

La question fiscale ultramarine reste un sujet éminemment politique. Elle fait régulièrement l'objet d'études et de débats politiques, administratifs, parlementaires

et académiques tant du point de vue de la légitimité que de l'efficacité des opérations mises en place¹.

Le renouvellement de la flotte d'Air Tahiti Nui (ATN) en Polynésie française est ici l'occasion pour la Cour des comptes de dénoncer dans un référé S2022-098 en date du 12 mai 2022 un «*exemple d'une dérive de la mise en œuvre du dispositif d'incitation fiscale «Girardin industriel» dans l'aérien et d'y déceler sans détour un cas «très rémunérateur pour les investisseurs, et coûteux pour les finances publiques.»*».

L'étude fouillée dont les résultats sont clairement orientés dès les premières lignes du référé s'appuie sur l'acquisition de Boeing par ATN et illustre parfaitement la complexité du schéma de défiscalisation «Girardin industriel » défini par l'art. 217 *undecies* du CGI. Ce dernier autorise plus particulièrement depuis 2003 les entreprises ayant leur siège social en métropole à déduire de leur résultat imposable le montant de leurs investissements productifs outre-mer. Un agrément est dans ce cas requis, notamment pour les investissements supérieurs à 1 million d'euros et pour ceux réalisés dans certains secteurs dits «sensibles» (dont le transport).

Vu de Tahiti, on comprend tout-à-fait les enjeux liés au transport aérien pour la Polynésie française. Moyen essentiel de désenclavement et de continuité territoriale à l'égard de la France tutélaire et du reste du monde, le transport aérien constitue pour la Polynésie un vecteur essentiel du tourisme dans le Pacifique et dans l'archipel. On rappellera par ailleurs que la Polynésie française est une collectivité d'outre-mer qui dispose au regard de l'art. 74 de la Constitution d'une autonomie fiscale et qu'il existe dès lors dans ce Pays un régime fiscal local spécifique qui ne relève pas de la compétence du gouvernement français. Les crédits d'impôt mis en œuvre dans les départements d'outre-mer (DOM) n'y sont donc pas applicables.

C'est en ce sens et à ce titre que le gouvernement de la Polynésie française a créé en 1996 une société anonyme d'économie mixte locale ATN. Toujours contrôlée par la collectivité polynésienne, cette société a entrepris une politique de renouvellement de sa flotte vieillissante à compter de 2010. Elle a dès lors signé en 2015 avec la société américaine Boeing un contrat d'achat de deux avions après une période de négociation que les dirigeants d'ATN qualifient de «*longue et intense*». L'entreprise polynésienne a par ailleurs pris à bail deux autres avions du même type, disponibles dans les mêmes délais, auprès d'une société spécialisée. Elle a en parallèle présenté courant novembre 2017 une demande d'agrément pour l'obtention d'une aide fiscale à l'achat des deux avions, auprès de la direction générale des finances publiques

1 V par exemple les actes du colloque organisé par l'association des juristes-fiscalistes de l'Université Paris Cité et publiés à la *Revue Droit fiscal*, 9 septembre 2021.

(DGFIP). L'agrément ministériel a été délivré le 25 avril 2019 et les avions commandés en 2015 ont été livrés au cours de l'été de la même année. Immédiatement après son acquisition, la compagnie aérienne a revendu chacun des avions achetés à une société en nom collectif dite de portage, fiscalement transparente, qui le lui a reloué pendant la période légale de défiscalisation pour une durée de cinq ans². Cette société de portage perçoit de ce fait toujours des loyers mais rembourse simultanément les échéances d'un crédit fournisseur que la compagnie lui avait octroyé pour financer l'achat de l'avion : les deux flux s'annulent et aucun décaissement n'est opéré. La société de portage déduit encore de son résultat un montant correspondant à environ 93% du prix d'acquisition de l'avion³. Cette diminution du résultat fiscal génère alors un déficit dans les comptes des associés de la société de portage, ce qui contribue à réduire le montant de leur impôt sur les sociétés. On notera enfin qu'ATN retrouvera en principe la pleine propriété de chaque avion au terme de cette période de cinq ans et s'engagera dans un second montage d'une durée de sept ans correspondant à la durée résiduelle des prêts de douze ans consentis par les banques pour l'achat des avions. Au cours des deux premières années de cette seconde période, l'obligation d'exploitation des avions restera en vigueur, sous peine d'une reprise de l'avantage fiscal par l'administration.

Si ce dispositif demeure «*complexe*» - l'ensemble des parties prenantes au montage fiscal en sont d'accord⁴ - il est de toute évidence «*rémunérateur et sans risque sérieux pour les investisseurs*» puisque les investisseurs fiscaux - des filiales régionales de sociétés bancaires mutualistes - ont bénéficié, outre du dispositif Girardin, d'un régime d'amortissement dérogatoire qui leur ont permis de profiter d'une diminution supplémentaire de leur résultat imposable. Ce cumul de dispositifs a plus exactement permis aux investisseurs d'enregistrer au terme des cinq années un bénéfice de 11 millions d'euros, soit une rentabilité très élevée au regard des sommes réellement immobilisées (pour un apport de 97 millions d'euros immobilisé seulement la première année, recouvré à 90 % dès la deuxième année et en totalité la troisième année). Enfin, plus des trois-quarts de l'avantage fiscal ont été rétrocédés à la compagnie ATN, qui a bénéficié *in fine* d'un avantage financier de 97 millions d'euros pour l'acquisition de ses deux avions «*défiscalisés*» et ce alors même que la dépense fiscale engagée par l'Etat français a été chiffrée par la Cour des comptes à 115 millions d'euros.

2 Etant précisé que la durée d'exploitation minimale de l'investissement est de sept ans.

3 En retirant du prix d'achat brut des dépenses non éligibles (aménagement de la cabine, équipements vidéo, etc.).

4 Nous renvoyons aussi le lecteur de la présente note au schéma présenté dans le référé et annexé à celui-ci.

Sans remettre ouvertement en cause la légalité du dispositif mais en renvoyant les critiques du dispositif aux remarques et observations des administrateurs de la DGFIP, les magistrats financiers de la rue Cambon questionnent l'efficacité, l'utilité et la nécessité du montage fiscal ainsi mis en place: *«Il est [...] patent que l'aide fiscale a été secondaire dans la décision d'investissement d'ATN, qui aurait été menée à bien même sans aide de l'État. Ce constat s'ajoute au caractère très avantageux et non risqué du schéma de défiscalisation pour les investisseurs financiers. Dans ces conditions, il est nécessaire de reconsidérer l'économie générale de ce type d'aide fiscale au regard du coût [...] qu'il a représenté pour l'Etat.»* A en croire la Cour des comptes, on pourrait affirmer que ce dispositif de défiscalisation relève davantage d'une économie administrée dont il est impossible de maîtriser le bien-fondé et la réalité en la comparant à l'aide budgétaire apportée: *«Bien que qualifié d'aide à l'investissement, l'avantage fiscal «Girardin industriel» dans le cas de la société ATN, bénéficie de fait moins à l'entreprise concernée qu'à des banques désirant réaliser un placement financier rémunérateur sans recourir aux arbitrages de risque qui sont propres à un investisseur du secteur productif. Le caractère protecteur et lucratif du dispositif pour ces «investisseurs» contribue, en réalité, à éloigner sa mise en œuvre de ses ambitions affichées.»* Sévère en elle-même, cette appréciation s'étiole en raison de la crise sanitaire survenue en 2020 dès lors que l'aide de l'Etat a permis à ATN de lui assurer coûte que coûte une santé financière que son positionnement géographique et commercial ne pouvait lui garantir (et même si la compagnie polynésienne a là-aussi bénéficié d'une aide massive de la France et de la collectivité territoriale de la Polynésie française).

Aussi, si le référé de la Cour des comptes laisse entendre qu'il s'agit d'un *«exemple»* parmi d'autres procédés de défiscalisation en général et en outre-mer en particulier (pour reprendre le titre même du document), il peut être regardé comme une invitation pour l'ensemble des acteurs à une refonte plus globale des dépenses fiscales et une chasse aux niches fiscales dont le coût budgétaire et l'utilité économique réelle s'avèrent peu prometteurs. On peut convenir à cet égard que la Cour des comptes constate que le pouvoir d'appréciation des autorités administratives et politiques est ici limité - pour ne pas dire formel et même si le dossier d'agrément doit être déposé *«le plus tôt possible»* -, le ministère n'étant pas en mesure ou ne se donnant pas les moyens légaux et pratiques d'apprécier l'aide en termes d'emploi et de développement économique du territoire ultramarin, de mesurer la stratégie déployée par les autorités locales et plus encore de sélectionner le projet dans son ensemble au regard des intérêts et polynésiens et français.

Ce référé s'inscrit donc dans une dénonciation administrative habituelle de la Cour des comptes fustigeant régulièrement un maquis de niches fiscales et appelant à un débat parlementaire sérieux sur les niches fiscales dans le cadre de l'examen des

lois de finances et des procédures d'évaluation des investissements publics en application des lois de programmations des finances publiques. **Jean-François Boudet**

CAA Paris, 26 janvier 2022, 20PA02107, Société Inter Invest Outre-mer

Le siège de la société Inter Invest Outre-mer est situé à Saint-Barthélemy, elle dispose d'un établissement secondaire en Polynésie française, la société Pacific Investissements. Cet établissement propose à des investisseurs métropolitains d'acquérir des parts de société en nom collectif (SNC) ayant pour objet la réalisation dans les collectivités ultramarines, d'investissements productifs ouvrant droit au bénéfice d'une réduction d'impôt.

La société Inter Invest Outre-mer a fait des demandes de remboursements de crédits de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). A l'occasion de cette démarche, l'administration a constaté que les prestations de services réalisées en Polynésie française par l'établissement secondaire, et déclarées par la société Inter Invest Outre-mer, n'avaient pas été soumises à la TVA. Un rappel de TVA, assorti d'intérêt de retard, a été mis à la charge de la société requérante au titre de la période du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2017.

La société Inter Invest Outre-mer a demandé la décharge des droits et majorations au Tribunal administratif de Polynésie française qui a refusé de donner suite à sa demande. Mécontente de cette décision, la société a renouvelé sa demande auprès de la Cour administrative d'appel de Paris.

Le gouvernement de la Polynésie française et la société Inter Invest Outre-mer reconnaissent tous deux que l'établissement secondaire était le responsable fiscal des SNC, qu'il accomplissait à titre indépendant des prestations pour lesdites sociétés et était donc assujéti à la TVA.

Le litige portait sur la qualification des flux économiques entre la société Inter Invest Outre-mer et son établissement secondaire. L'article 340-1 du Code des impôts de la Polynésie française dispose que «*[s]ont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de service effectuées à titre onéreux par un assujéti*».

Le gouvernement de la Polynésie française soutenait que l'établissement secondaire exerçait une activité indépendante et que l'ensemble des produits générés par l'établissement secondaire devaient être considérés comme des prestations de services et donc être soumis à la TVA. La société Inter Invest Outre-mer affirmait au contraire que les prestations de représentation fiscale ne représentent qu'une partie minimale de son activité, l'autre partie des produits ne constituant qu'un flux financier

et que par conséquent seules les quelques prestations de service devaient être soumises à la TVA. La société a versé au débat de nombreuses pièces pour étayer sa position. Elle a fait produire un devis d'expertise comptable estimant que «*les coûts relatifs à la prestation de représentation fiscale sont très faibles*», la description des activités des salariés de l'établissement secondaire ainsi qu'un rapport d'un cabinet comptable affirmant que le taux de marge concernant l'activité de représentation était faible, le restant des produits ne constituant d'après elle que des mouvements de trésorerie avec son établissement nécessaire qui ne devait pas être sujet à TVA.

La Cour administrative d'appel de Paris, dans sa décision du 26 janvier 2022, a débouté la société Inter Invest Outre-mer de sa demande. Le fait pour l'établissement secondaire de démontrer que l'activité de représentation fiscale ne reflète qu'une partie minime de son activité ne permet pas d'écarter la qualification de prestation de service pour le restant de son activité et ne justifie pas non-plus de son état de dépendance envers la société implantée à Saint-Barthélemy.

Ainsi, à défaut de preuve, les échanges financiers entre la société Inter Invest Outre-mer et son établissement secondaire devaient être considérés comme des prestations de services et donc être soumis à la TVA. **Benoît de Feraudy**

Conseil d'Etat, 16 novembre 2021, 452646, Société Aéroport de Tahiti

Fait marquant de la Révolution Française, l'abolition des privilèges participa de la promotion de la liberté accordée à tout citoyen d'exercer la profession de son choix. Encore lui fallait-il, comme le prévoyait alors le décret d'Allarde des 2-17 mars 1791, s'acquitter de la contribution des patentes. Comme le rappelle le SAEF⁵, ladite contribution avait alors pour assiette «*la valeur locative des lieux occupés par le patentable*» c'est-à-dire par celui qui y était assujéti. Et, à l'époque déjà causait-elle des problèmes en ce qu'elle ne semblait assurer ni imposition équitable ni égalité proportionnelle. C'est, d'ailleurs, ce à quoi avait tenté de remédier respectivement les lois du 22 juillet 1795 puis du 23 août 1796. En toute hypothèse, si la fiscalité française n'a depuis eu de cesse d'évoluer au gré des réformes et des siècles, il n'en demeure pas moins que pareille contribution n'a pas disparu. Et, partant, continue de demeurer, encore aujourd'hui, objet de contentieux.

Dans le présent arrêt commenté, c'est justement l'atteinte au principe d'égalité devant l'impôt que la société *Aéroport de Tahiti* a tenté d'invoquer devant le Conseil d'Etat pour le convaincre d'accepter de solliciter le Conseil Constitutionnel en vue

5 SAEF (*Service des Archives Economiques et Financières*), <<https://www.economie.gouv.fr/saef/patente>>.

d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC). La société requérante estimait en effet que l'article 214-2 du code des impôts de la Polynésie française (*relatif aux moyens de déterminer la valeur locative précédemment évoquée*) était contraire au bloc de constitutionnalité.

Après avoir rappelé les faits, le Conseil d'Etat écarta cependant toute saisie du Conseil Constitutionnel de manière logique. Car, par définition, une QPC ne peut porter que sur une disposition de valeur législative, comme l'exige le premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil Constitutionnel. Or, tel n'était pas le cas ici. C'est donc naturellement que le Conseil d'Etat s'abstint avec raison, d'abord, de trancher sur le fait que l'article 214-2 du code des impôts de la Polynésie Française était conforme ou non aux droits et libertés garantis par le bloc de constitutionnalité, et, conséquemment, de solliciter le Conseil constitutionnel. En effet, ledit article, invoqué dans le cadre de la demande de QPC, a valeur de «lois du pays». Or, ces dernières, parce qu'elles résultent de «*délibérations de l'assemblée de la Polynésie française*» et non du Parlement, comme le souligne le Conseil d'Etat dans le présent arrêt, n'ont pas valeur législative mais bien d'actes administratifs. En statuant ainsi, le Conseil d'Etat n'a donc fait que confirmer, une fois de plus, l'effectivité de la hiérarchie des normes. Par ailleurs, il convient de souligner que le Conseil d'Etat s'est à juste titre gardé de trancher sur les faits, de par son rôle restreint au seul jugement de droit et non de fait. Plus encore, le Conseil d'Etat semble avoir voulu réaffirmer ici son statut de juge suprême de tout litige relatif à un acte administratif.

Plus largement, pareille solution eut pour effet de circonscrire la portée des «lois du pays» au strict champ d'application de la Polynésie Française. Or, si une loi du pays ne peut faire l'objet d'une QPC, en résulte qu'elle ne saurait donc être soumise au contrôle des Sages ni participer de sa jurisprudence et donc influencer les autorités notamment législatives s'y référant.

Ainsi, convient-il de noter que cet arrêt du Conseil d'Etat apparaît cohérent et bienvenu tant il participe de la sécurité juridique en réaffirmant l'effectivité de la hiérarchie des normes ainsi que sa propre compétence en matière de litiges relatifs à des actes administratifs à l'instar des «lois du pays». **Lucas Gerbi-Janodet**

Conseil d'Etat, 13 mai 2021, 431151, M. O...

Histoire banale s'il en est, mais montrant que les contentieux fiscaux ne sont pas uniquement le fruit de savants montages, un chirurgien-dentiste, installé en Polynésie, accueillait, moyennant rémunération, une consœur dans des locaux professionnels, en mettant à sa disposition matériel et équipements. Cette mise à

disposition s'effectuait contre la rétrocession de 50 % des honoraires perçus par elle ; cette rémunération était prévue au « contrat de collaboration », organisant cette mise à disposition du local de soin, du matériel et des équipements.

Toute la question était de savoir si ces rétrocessions devaient être soumises à la TVA.

Le Conseil d'Etat a déjà eu l'occasion, par le passé, de répondre à cette question, au regard du CGI. En effet, la haute juridiction administrative a eu à connaître d'une affaire similaire en 1993 (Conseil d'Etat, 5 mars 1993, 121980, *Donnot*). En l'espèce, le contrat qui avait été conclu en 1981 entre le chirurgien-dentiste et sa consœur, pour la mise à disposition d'un local de soin techniquement aménagé et équipé, prévoyait que celle-ci acceptait d'effectuer les soins de travaux dentaires sur les patients que le dentiste lui présenterait ou qui auraient pris directement rendez-vous avec elle-même, qu'elle devait exercer sous sa propre responsabilité, porter sur les documents de sécurité sociale son seul cachet professionnel, et encore apposer sa plaque. Selon ce même contrat, cette dentiste devait supporter les charges fiscales liées à son exercice professionnel dès lors qu'elle en recevait directement les honoraires (on peut relever ici que pour la décision commentée du 13 mai 2021, le contenu du contrat passé entre les deux dentistes est similaire à celui de cette affaire jugée par le Conseil d'Etat en 1993; pour le détail du contenu dudit contrat de notre espèce voir, CAA Paris, 28 mars 2019, 18PA00603). En outre, le contrat passé entre les deux dentistes stipulait que la seconde devait verser au premier un pourcentage des honoraires qu'elle percevait personnellement du fait de son activité. Le Conseil d'Etat n'avait pas vu dans cette relation contractuelle une forme d'exploitation particulière par le « loueur » de son activité de chirurgien-dentiste exonérée de TVA, mais une opération commerciale entrant dans le champ d'application de l'article 256 du CGI, selon lequel «*[s]ont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens meubles et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel*». La mise à disposition du local de soin a été analysée comme une activité non libérale et les rémunérations versées pour cette mise à disposition devaient être assujetties à la TVA. L'arrêt de 1993 ne faisait en cela que confirmer une solution dégagée en 1991 à l'égard non pas d'un chirurgien-dentiste mais d'une société louant un cabinet dentaire équipé à plusieurs chirurgiens-dentistes et fournissant ainsi tous les moyens nécessaires à l'exercice de leur profession en contrepartie d'une partie de leurs honoraires. Pour le Conseil d'Etat, la société en cause exerçait une activité de location de nature commerciale et les rétrocessions d'honoraires devaient être assujetties à la TVA (Conseil d'Etat, 16 juillet 1991, 81732, *SCP Herobema*, *Droit fiscal*, 1992, comm. 284 ; voir de même, Conseil d'Etat, 17 mai 1991, 59184, *Droit fiscal*, 1991, comm. 1730).

Qu'en est-il pour notre décision du 13 mai 2021 ?

Selon l'article 340-1 du code des impôts de la Polynésie française: «Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de service effectuées à titre onéreux par un assujetti». L'article LP. 340-9 du même code : «Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : I. (...) 19°- les locations de locaux (...) équipés à usage (...) professionnel». Le Conseil d'Etat précise ici que, au sens de cette disposition: «Constituent des locations de locaux équipés à usage professionnel, au sens de ces dispositions, les locations qui confèrent au preneur la jouissance des locaux et des équipements qu'il comporte. Ne saurait, en revanche, entrer dans cette catégorie un contrat de collaboration libérale conclu entre un chirurgien-dentiste titulaire d'un cabinet dentaire et un autre praticien, par lequel le second, tout en étant autorisé à développer sa propre patientèle, accepte de soigner les patients qui lui sont présentés par le premier, alors même que ce contrat prévoit, à ces fins, l'utilisation des locaux et du matériel du cabinet». Aussi, au regard du contenu du contrat passé entre les deux chirurgiens-dentistes (nous renvoyons de nouveau pour le contenu de ce contrat à l'arrêt de la CAA de Paris du 28 mars 2019, 18PA00603), prévoyant notamment que la locataire du local acceptait d'effectuer des soins et travaux sur les patients présentés par son confrère (ce qui veut dire que celui-ci, au-delà d'une simple location, se réservait le droit de lui envoyer des patients qu'elle devait, contractuellement, soigner) ou prenant directement rendez-vous avec elle (ce qui veut dire que son confrère en lui louant le local lui imposait contractuellement d'accepter des patients locaux prenant rendez-vous directement avec elle), il ne s'agissait pas d'un simple contrat de location d'un local professionnel relatif seulement à la jouissance des locaux et des équipements. Ce contrat allait au-delà, en organisant en partie l'activité professionnelle de la locataire. Cette relation ne pouvait donc s'analyser comme un contrat de location d'un local professionnel bénéficiant de l'exonération de TVA prévue à l'article LP 340-9 du code des impôts de la Polynésie française. Aussi, les rétrocessions d'honoraires prévues au contrat devaient être assujetties à la TVA.

Les cheminements suivis, au regard des dispositions applicables, en 1991-1993 et en 2021, ne sont pas les mêmes, mais pour les chirurgiens-dentistes «loueurs» le résultat est le même: les rétrocessions d'honoraires n'échapperont pas à la TVA...

Xavier Cabannes

CE, 4 mars 2021, 439480, SNC Anna B, Antin Participation 2 et Tuileries financement 4

A l'occasion d'un arrêt en date du 4 mars 2021, le Conseil d'Etat est venu se prononcer de nouveau au sujet de l'exonération de la TVA lors d'une cession d'aéronefs à l'échéance d'un contrat de crédit-bail.

Les sociétés requérantes étaient propriétaires d'aéronefs donnés en location à une société polynésienne de transport aérien dans le cadre de contrats de crédit-bail. Cette dernière a exercé son droit d'option pour l'acquisition des avions à la suite duquel le service des contributions de Polynésie française a procédé à des rappels de TVA considérant que ces cessions étaient soumises à la taxe.

Le Conseil d'Etat réitère son argumentaire utilisé au cœur de son arrêt rendu le 10 mars 2020 (CE, *SNC Alizé et autres*, 423933) suivant lequel l'article 340-1 du code des impôts de Polynésie française, dans sa version en vigueur, dispose que sont notamment exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée les cessions portant sur la propriété de l'usufruit de biens immeubles lorsqu'elles sont soumises aux droits d'enregistrement.

Les juges rappellent d'autre part que l'article 21 de la délibération du 22 décembre 1994, assujetti les «contrats de crédit-bail ayant pour objet des aéronefs ou des navires destinés à la pêche, au transport dans le cadre de la desserte interinsulaire normale, de croisières ou de visites touristiques» au droit fixe de deux mille cinq cents francs (2 500 francs CFP).

Le même article précise que «l'acquisition de ces aéronefs ou navires par leur utilisateur, au plus tard à l'expiration du bail, est passible du droit fixe de deux mille cinq cents francs (2 500 francs CFP)».

Le Conseil d'Etat reste ferme sur sa position et considère que dès lors que les cessions d'aéronef sont soumises au droit d'enregistrement en vertu des dispositions précitées, elles sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée prévue à l'article LP 340-9, 1 du code des impôts de Polynésie française en faveur des cessions de biens meubles corporels soumises aux droits d'enregistrement.

Les juges du Conseil d'Etat se placent sous l'angle des dispositions susmentionnées ayant pour objet d'inciter les acquéreurs d'aéronefs et de navires exploités dans les airs et les eaux polynésiennes à réaliser leur investissement à travers une société installée sur ce territoire. **Rimsha Mohammad**

Conseil d'Etat, 21 janvier 2021, 429998, Société mutuelle d'assurance du bâtiment et des travaux publics

De l'impossible mobilisation du principe constitutionnel⁶ d'égalité en matière fiscale dès lors que la Constitution organise, elle-même, un transfert de compétences fiscales à l'égard de collectivités d'outre-mer, en l'espèce de la Polynésie française.

6 Conseil constitutionnel, décision 73-51 DC du 27 décembre 1973, *Loi de finances pour 1974*.

C'est, précisément, le raisonnement de la Haute juridiction administrative amenée, *in fine*, dans sa décision du 21 janvier 2021, *Société mutuelle d'assurance de bâtiment et des travaux publics*, à évaluer l'atteinte qu'un tel principe emporterait à l'encontre de l'exercice du pouvoir fiscal reconnu à cette collectivité à statut particulier.

En l'espèce, la société mutuelle d'assurance du bâtiment et des travaux publics [ci-après dénommée SMABTP], métropolitaine ayant une activité en Polynésie française au sens de l'article 113-1 du code local des impôts, a formulé une demande le 22 décembre 2016 tendant à la décharge de la cotisation d'impôt sur les sociétés au titre de son exercice clos en 2013 à la direction des services fiscaux de ladite collectivité ultramarine. Le président du gouvernement territorial, ayant rejeté sa réclamation le 18 avril 2017, la SMABTP se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 19 février 2019 par lequel la cour administrative d'appel de Paris rejette son appel formé contre le jugement du 30 janvier 2018 n'ayant pas fait droit à la décharge de l'imposition litigieuse.

La société requérante avait soulevé une QPC fondée sur la supposée violation, par l'article 113-1 du code des impôts de la Polynésie française, du principe d'égalité, étant entendu que le «[...] contribuable n'est pas traité de la même manière selon qu'il est une société polynésienne ayant des activités sur le territoire métropolitain ou qu'il est une société métropolitaine ayant une activité en Polynésie française»⁷.

Partant, par une application rigoureuse du principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale dont le Conseil d'Etat a eu à connaître dans le cadre d'une exception d'inconstitutionnalité, le juge administratif a refusé le renvoi de la question au motif que: «[...] lorsqu'une matière a été transférée à une collectivité d'outre-mer sur le fondement de l'article 74 ou 77 de la Constitution, le principe d'égalité ne peut être utilement invoqué pour contester le fait que la collectivité adopte des dispositions différentes de celles qui sont applicables sur le territoire métropolitain»⁸.

Cette décision, heureuse sur le plan du formalisme juridique, ne saurait l'être dans une dimension exclusivement fiscale.

En effet, sur le plan de la théorie juridique, et «[s]i large qu'ait été [...] l'extension des pouvoirs du juge [...], elle ne saurait aller jamais jusqu'à priver de force un acte législatif [...]»⁹, le Conseil d'Etat réaffirme son office juridictionnel le conduisant

7 *SBV Avocats*, «Sélection de jurisprudence du Conseil d'Etat - Janvier 2021», 23 février 2021.

8 Conseil d'Etat, 21 janvier 2021, 429998.

9 Le président Latournerie, en concluant ainsi sur les arrêts *Arrighi* et *Dame veuve Coudert*, exprimait le rôle que le juge administratif entendait être le sien dans le domaine du contrôle de constitutionnalité des lois.

soit à réaliser un contrôle de légalité d'actes réglementaires soit à contrôler la constitutionnalité d'une norme légale¹⁰. Dès lors, il ne saurait valablement, saisi en exception d'inconstitutionnalité, constater une telle inconstitutionnalité d'une loi [entendre ici l'article 113-1 du code des impôts de la Polynésie française] par la mobilisation d'une autre [entendre ici l'article 209 du code général des impôts].

La juridiction administrative, par cet arrêt, consacre une portée renouvelée des articles 74 et 77 de la Constitution, outre le simple transfert matériel de compétences dont ils sont pourtant vecteurs, sur l'article 1^{er} de celle-ci ainsi que sur les articles 6 et 13 de la DDHC d'août 1789.

L'article 74 de la norme constitutionnelle, dans sa rédaction applicable au litige, disposait, entre autres choses, que: «*Ce statut [tenant compte des intérêts propres de chaque collectivité d'outre-mer] est défini par une loi organique [...] qui fixe: - les conditions dans lesquelles les lois [...] sont applicables; - les compétences de cette collectivité [...]*». L'article 13 de la LO 2004-192 portant statut d'autonomie de la Polynésie française reconnaît une compétence fiscale, entendue comme exercice du pouvoir fiscal, à la Polynésie française par le fait qu'il dispose que: «*Les autorités de la Polynésie française sont compétentes dans toutes les matières qui ne sont pas dévolues à l'Etat par l'article 14 [lequel ne dit mot concernant la matière fiscale]*» (article 13).

Dès lors, l'article 74 de la norme constitutionnelle, outre le fait de reconnaître une autonomie fiscale étendue à la Polynésie française, lui impose, et plus particulièrement à son assemblée délibérante¹¹, le respect des exigences constitutionnelles traditionnellement dévolues à l'autorité exerçant le pouvoir législatif de l'article 34.

C'est désormais, et selon la présente décision *Société mutuelle d'assurance de bâtiment et des travaux publics*, de cette disposition légale, et exclusivement à partir de celle-ci, qu'un contribuable pourra, par le truchement de l'exception d'inconstitutionnalité, saisir la juridiction administrative du non-respect de la loi au principe d'égalité en matière fiscale¹².

10 Voir en ce sens, Conseil d'Etat, 18 mai 2010, *Mme Virginie Machado*, p 166, 1er février 2018, *Sté Fnac Darty*, 414654, 414657, inédite.

11 Ayrault, Ludovic «L'autonomie fiscale des collectivités territoriales en question: réflexions sur sa remise en cause», *Gestion et Finances Publiques*, 2017-2, pp 25-30.

12 Ce principe d'égalité en matière fiscale, volontairement utilisé par le Conseil par l'imprécision dont il est vecteur, s'entend tant du principe d'égalité devant la loi fiscale [art 6 de la DDHC du 26 août 1789] que du principe d'égalité devant l'impôt [art. 13 de la DDHC du 26 août 1789].

Finalement, le juge de l'ordre administratif tire ici les conséquences d'une application extensive du principe d'égalité en matière fiscale s'entendant de la nécessaire justification de tout traitement différent de contribuables pourtant placés objectivement dans une situation identique comme annihilant, quant à sa portée, toute autonomie fiscale reconnue à des collectivités demeurant inscrites au sein de la République française.

Alors même que le Conseil d'Etat pouvait, et légitimement, considérer que l'égalité s'entend de la légalité fiscale «[...] décou[ant] en effet de l'application identique de la norme fiscale à deux contribuables placés dans la même situation», la Haute juridiction a, finalement, préféré considérer que: «le principe d'égalité ne peut être [...] invoqué pour contester le fait que la collectivité adopte des dispositions différentes de celles applicables sur le territoire métropolitain»¹³.

N'eût été, pour le juge de cassation statuant en droit, plus aisé¹⁴ d'arguer l'inopérance du principe d'égalité en matière fiscale dès lors qu'il est, pour en apprécier la différence de traitement, nécessaire de mobiliser une norme extérieure, dans le cas d'espèce, l'article 209 du CGI?

Autrement formulé, l'inégalité ainsi perceptible par la société demanderesse ne provient-elle pas davantage de l'application directe de la norme constitutionnelle en général, et des articles 74 et 77 de celle-ci en particulier, davantage que de la disposition légale présente dans le code des impôts de Polynésie française?

C'est du sceau de ce constat, demeurant partagé par la doctrine, mais sans faire preuve de pédagogie sur le raisonnement mobilisé - ne voulant, par une telle méthode, risquer d'affaiblir la portée d'un arrêt hautement politique - que le Conseil d'Etat ne saurait s'interroger d'office sur la justification d'abord et la proportionnalité ensuite de l'inégalité en présence étant entendue qu'elle ne saurait se matérialiser légalement sinon constitutionnellement¹⁵.

Sur le plan de la pratique fiscale, la solution de la Haute juridiction peut, d'une façon certaine, peiner à convaincre en ce que cette inégalité créée des distorsions de concurrence possiblement contraire au droit de l'Union européenne. Si, par une appréhension de la loi du pays 2013-21 du 16 juillet 2013 *portant modification du code des impôts* [applicable à compter de la date de publication au *Journal officiel de la Polynésie française*], le taux applicable au titre de l'impôt sur les sociétés est

13 Conseil d'Etat, 21 janvier 2021, 429998.

14 Conseil d'Etat, section, 4 février 1944, 62929, *Guieysse*.

15 Voir en ce sens, Cécile Barrois de Sarigny «Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat», *Titre VII* [en ligne], *Le principe d'égalité*, avril 2020, n° 4.

modulé de 25% à 35% en fonction d'un ratio prédéterminé, celui-ci ne saurait s'entendre d'une politique locale de concurrence fiscale à l'endroit de la métropole à la date des faits d'espèce.

Il n'en demeure pas moins, par cette présente décision publiée au recueil Lebon, que le juge administratif se sépare définitivement d'un outil juridique qui, dans le cadre de l'exception d'inconstitutionnalité, aurait pu être vecteur d'un contrôle juridictionnel d'une politique fiscale locale et, *in fine*, protecteur des intérêts financiers métropolitains dès lors que, tant la Polynésie française que la Nouvelle-Calédonie¹⁶, mèneraient une concurrence fiscale dommageable.

Il est certain que, par cette décision, le juge administratif entend faire prévaloir les articles 74 et 77 de la Constitution sur ceux susvisés de la Déclaration du 26 août 1789. Or, par une stricte appréhension de la hiérarchie des normes, une autre acception aurait pu, en droit, se justifier. En droit, le Conseil d'Etat aurait pu être amené à considérer que l'article 113-1 du code des impôts de Polynésie française [dans sa rédaction applicable au litige], déterminant le lien nécessaire au rattachement de la matière imposable à la collectivité, traite différemment des personnes placées, objectivement, dans une situation identique.

Dès lors, et alors même que le principe d'égalité peut conduire, juridiquement, à restreindre l'existence de dispositions tant réglementaires que légales qui ont pour effet d'appliquer un système fiscal à une partie géographiquement déterminée de la République [et, *a fortiori* donc, de la population] la présente décision tend à autonomiser certaines mesures fiscales de contrôles fondés sur des exigences constitutionnelles pourtant applicables à la matière fiscale [à l'instar du principe d'égalité].

Qui plus est, si les faits d'espèce ont trait à une société réalisant des activités sur le territoire polynésien, l'arrêt, quant à lui, s'entend dans l'application d'un tel raisonnement lacunaire juridiquement à l'ensemble des collectivités d'outre-mer de l'article 74 et de la Nouvelle-Calédonie au titre de l'article 77. **Julien Raverdy**

16 En effet, le lecteur ne saurait mésestimer la portée de la présente décision s'imposant à l'ensemble des collectivités de l'article 74 mais également, au titre de l'article 77, à la Nouvelle Calédonie.