

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANCAISE

*ANNEE 2006*¹

Chronique dirigée par Xavier Cabannes, Maître de conférences (Hdr) de droit public à l'Université Paris 5.

Avec la participation de Jacques Buisson, Professeur de droit public à l'Université Paris 5; Matthieu Conan, Professeur de droit public à l'Université de Bretagne Occidentale; Fabrice Bin, Maître de conférences de droit public à l'Université Paris I; Jean-François Boudet, Maître de conférences de droit public à l'Université Paris 5 et Rodolphe Lassiera, Doctorant, ancien ATER à l'Université Paris 13.

I TRIBUNAL DE PREMIERE INSTANCE DES COMMUNAUTES EUROPEENNES

TPICE, 22 février 2006, EURL Le Levant 001 c/ Commission, aff. T-34/02, *JOUE* du 22 avril 2006, n° C 96, p 10

Mots clefs: Aide d'Etat - Allégements fiscaux - Effet de développement - Force majeure - Loi Pons - Paquebot

L'EURL Le Levant 001 demandait en l'espèce au TPICE d'annuler la décision 2001/882/CE de la Commission du 25 juillet 2001. Cette décision concernait l'aide d'Etat mise à exécution par la France sous forme d'aide au développement pour le paquebot Le Levant, destiné à être exploité à Saint-Pierre-et-Miquelon. L'opération en cause consistait à faire assurer dans le cadre de la loi Pons le financement et l'exploitation du navire de croisière. A la fin de l'année 1998, la Commission avait appris, par voie de presse, que le paquebot Le Levant, construit en France, avait été financé au moyen d'allégements fiscaux consentis pour des investissements dans les territoires français d'outre-mer. A la suite d'une enquête préliminaire, la Commission a ouvert la procédure prévue à l'article 88 § 2 TCE en ce qui concerne l'aide d'Etat non notifiée relative au développement octroyée par la France. Selon la décision attaquée de la Commission, «l'aide d'Etat mise à exécution par la France sous la forme d'allégements fiscaux et en tant qu'aide au développement pour le paquebot Le Levant

1 Pour la nouvelle livraison de cette chronique de jurisprudence fiscale, la sélection opérée porte sur des arrêts du TPICE, du Conseil d'Etat et des Cours administratives d'appel de Paris, Marseille, Bordeaux et Douai. Ces quelques arrêts offrent un panorama général du contentieux fiscal en Polynésie française, particulièrement abondant pour l'année 2006.

(...) ne peut être considérée comme une véritable aide au développement au sens de l'article 4 § 7 de la directive sur la construction navale et est donc incompatible avec le marché commun». C'est donc là une décision d'incompatibilité des aides versées, la Commission exigeant la restitution des aides allouées auprès des investisseurs en leur qualité de bénéficiaires directs et de propriétaires du navire Le Levant. Il convient de noter que par arrêt du 3 octobre 2002 (République française c/ Commission, aff C-394/01, Rec p I-8245), la CJCE avait rejeté un recours contre cette même décision, en relevant que les arguments présentés par la France contre les appréciations de la Commission n'étaient pas fondés ou n'avaient pas été présentés dans le cadre de la procédure administrative.

En l'espèce, le TPICE a annulé la décision de la Commission sur la base d'un défaut de motivation dans la qualification d'aide d'Etat retenue (points 109 à 132). Il convient en outre de noter que, par cet arrêt, le TPICE consacre expressément des droits réels (point 97) pour les bénéficiaires d'aides d'Etat au cours de la phase administrative du contrôle: «la Commission a violé un principe général de droit communautaire. Ce principe exige que toute personne à l'encontre de laquelle une décision faisant grief peut être prise doit être mise en mesure de faire connaître utilement son point de vue au sujet des éléments retenus à sa charge par la Commission pour fonder la décision litigieuse» (voir, sur cet aspect, Michaël Karpenschif, «De nouveaux droits pour les entreprises bénéficiaires d'aides dans le contentieux communautaire des aides d'Etat», *Revue Lamy Droit des affaires*, avril 2006, pp 36-39).

Mais, entre Saint-Pierre-et-Miquelon et la Polynésie Française il y a des milliers de kilomètres... que nous n'hésiterons pas, grâce à cet arrêt, à franchir d'un pas! En effet, pour se prononcer en l'espèce, le TPICE n'a pu faire autrement que de s'appuyer en partie sur une décision précédente de la Commission en date du 30 mars 1999 (décision 1999/719/CE, *JOCE* du 13 novembre 1999, n° L 292, p 23): «il convient (...) de relever que la décision attaquée s'écarte de la solution adoptée par la Commission dans la décision Renaissance. Dans cette affaire, la Commission a déclaré compatible avec le marché commun une aide accordée par la France sous la forme d'avantages fiscaux octroyés en application de la loi Pons pour la construction de deux paquebots destinés à être exploités par Renaissance Financial en Polynésie française. Le montage financier en cause était semblable à celui utilisé pour la présente affaire, étant donné qu'il envisageait également l'acquisition de la propriété des navires par des investisseurs privés, lesquels ont loué par la suite les navires à Renaissance Financial afin que cette société puisse les exploiter pendant cinq ans en Polynésie française. Or, dans la décision Renaissance, la Commission a considéré que le bénéfice de l'aide était transféré des investisseurs privés à l'exploitant du navire, qui en était le bénéficiaire réel, du fait de la location des navires par cet exploitant et de son engagement de racheter ces navires à l'issue d'une période de cinq ans» (point 122). Dans cette décision du 30 mars 1999, la Commission avait en effet considéré que l'aide accordée sous la forme d'un allègement fiscal était compatible avec le marché commun sous deux conditions: d'une part, l'entreprise Renaissance Financial devait se faire immatriculer en Polynésie française avant la livraison du premier des deux paquebots et

d'autre part, les paquebots devaient être exploités uniquement en Polynésie française pendant au moins cinq années. Or, dans notre affaire, alors que le montage financier était semblable à celui de la décision Renaissance Financial, la Commission, sans motiver, a rendu une décision allant dans un sens différent; ce qui explique, entre autres éléments, la décision du TPICE.

Il convient ici de remarquer, à titre connexe, mais que nous ne pouvons ignorer dans le cadre de cette chronique, que la décision Renaissance Financial du 30 mars 1999 a connu il y a peu une suite. En effet, par une lettre du 3 octobre 2002, la France a informé la Commission que les autorités françaises avaient accepté que les deux paquebots en cause puissent être exploités, dans une certaine mesure, en dehors de la Polynésie française. L'entreprise Renaissance Financial a fait faillite en septembre 2001. Les propriétaires des paquebots ont dû trouver un nouvel exploitant. Seule P&O Princess Cruises a présenté une offre qu'ont accepté les propriétaires des paquebots. Le premier paquebot, rebaptisé Pacific Princess, est désormais utilisé dans l'ensemble de l'océan Pacifique, y compris en Australie et en Alaska. Le second paquebot, rebaptisé Tahitian Princess, est basé à Tahiti et effectue essentiellement ses croisières en Polynésie française, mais aussi dans d'autres régions telles que les îles Cook et les îles Samoa. Aussi, ces nouvelles conditions d'exploitation sont contraires aux termes de la décision 1999/719/CE du 30 mars 1999. Malgré cela, la France a maintenu les avantages fiscaux accordés initialement. La Commission, après avoir ouvert, dès avril 2003, la procédure de l'article 88 § 2 TCE, a finalement décidé, dans une décision 2006/219/CE du 20 juillet 2005 (*JOUE* du 23 mars 2006, n° L 85, p 36), que l'aide d'Etat mise à exécution par la France, sous forme d'allègements fiscaux, est compatible avec le marché commun.

En premier lieu, la Commission a considéré, comme l'y invitait notamment la France, que les attentats du 11 septembre 2001 devaient être considérés comme des circonstances exceptionnelles pour le secteur des croisières maritimes. Ces événements ont créé une situation de force majeure. D'une part, ils ont contribué à la faillite de l'entreprise Renaissance Financial, les investisseurs potentiels ayant retiré tout soutien à la société. D'autre part, ces événements ont obligé les sociétés à réduire leurs prix pour tenter de garder leur clientèle et ont éloigné les clients potentiels moins enclins à voyager par avion sur de longues distances. Aussi, de 2001 à 2003, il a été difficile d'exploiter des navires de croisière en Polynésie française.

En second lieu, la Commission a estimé que les deux paquebots dans leur ensemble auront généré, dans le cadre de leur exploitation passée et future, un effet de développement en Polynésie française similaire à celui qui avait été escompté dans la décision du 30 mars 1999.

Aussi, si la France avait modifié unilatéralement les conditions applicables à l'aide au développement autorisée en faveur de la construction des deux paquebots, en violation de l'article 88 § 3 TCE, compte tenu tant des raisons de force majeure que des effets de développement obtenus pour la Polynésie, l'aide restait compatible avec le marché commun.

Finalement, si les amateurs de croisières savent qu'ils naviguent sur des paquebots fleurons de la technologie moderne, imaginent-ils un instant que ces mêmes paquebots sont aussi les fruits de montages et mécanismes financiers et fiscaux complexes? **X Cabannes**

II CONSEIL D'ETAT

Conseil d'Etat, 15 mars 2006, M Flosse et autres (n° 288331), *JORF* du 11 avril 2006, p 5439 et *JOPF* n° 17 NS du 13 avril 2006

Mots clefs: Collecte et traitement des ordures ménagères - Loi du pays - Taxe d'environnement pour le recyclage des véhicules

Par une loi du pays adoptée le 5 décembre 2005 modifiant l'article 1^{er}, 16° du code territorial des impôts, l'assemblée de la Polynésie française a adopté le principe d'une taxe d'environnement pour le recyclage des véhicules, cette taxe devant être perçue lors de la première mise en circulation du véhicule. M. Flosse et cinq autres représentants à l'assemblée ont contesté cette loi. La loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 prévoit à l'article 140 que l'assemblée est compétente pour fixer par des lois du pays «l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature». Mais, comme le relève le commissaire du gouvernement Célia Verot dans ses conclusions (*DF* 2006, comm 588), les requérants estimaient qu'en créant ce prélèvement l'assemblée avait empiété sur les compétences des communes polynésiennes; celles-ci sont compétentes en matière de collecte et traitement des ordures ménagères.

Le Conseil d'Etat rappelle que, selon l'article 53 de la loi organique du 27 février 2004, il appartient à la Polynésie de créer les impôts et taxes au profit des communes. Ces dernières ont seulement compétence pour en fixer le taux et les modalités de recouvrement. La taxe d'environnement créée n'est nullement communale; elle est destinée à abonder le budget du territoire. Or, décide le Conseil d'Etat, rien n'empêche le territoire de créer des prélèvements fiscaux à son profit dans des domaines relevant de la compétence des communes. Si la collecte et le traitement des ordures ménagères relèvent de la compétence des communes, rien n'empêche donc le territoire de créer à son profit un prélèvement dans ce domaine. Le Conseil d'Etat en se prononçant de la sorte a adopté une position de principe; en l'espèce, il y a fort à penser que le recyclage des carcasses de véhicules, puisque c'est de cela qu'il s'agit, n'a aucun lien avec le traitement des ordures ménagères...

Au-delà du champ fiscal, le Conseil d'Etat pose ici une nouvelle pierre dans l'élaboration des contours du contentieux des actes polynésiens. Nous savons depuis peu que l'empiètement de l'assemblée sur les compétences réglementaires du conseil des ministres polynésien, tous deux organes de la même collectivité, n'est pas un moyen de légalité opérant à l'encontre d'une loi du pays (CE, 1^{er} février 2006, Commune de Papara, *DA*, 2006, comm. 63, note P-O Caille). Nous savons désormais que l'empiètement de l'assemblée sur les compétences communales est un moyen opérant; nous sommes là en présence de deux collectivités différentes. **X Cabannes**

* Conseil d'Etat, 15 mars 2006, Société Super Fare Nui (n° 288755), *JORF* du 11 avril 2006, p 5440 et *JOPF* n° 16 NS du 3 avril 2006

Mots clefs: Acte administratif - Contribution de solidarité sur les revenus de capitaux mobiliers
- Loi du pays - Rétroactivité en matière fiscale

Comme nous le savons, la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 fixant le statut de la Polynésie française a créé une nouvelle catégorie juridique d'actes adoptés par l'assemblée de la Polynésie française: les lois du pays. Ces actes, en dépit de leur dénomination, ont le caractère d'actes administratifs susceptibles de contestation devant le Conseil d'Etat en premier et dernier ressort.

Par la loi du pays n° 2005-14 LP/APF du 8 décembre 2005 (*JOPF* n° 45 NS du 19 décembre 2005, p 794), l'assemblée de la Polynésie française a porté le taux de la contribution de solidarité territoriale sur les revenus des capitaux de 1,5 % à 5 %. Selon l'article 2 de cette loi, les dispositions de l'article 1^{er} sont «applicables aux contributions dues à compter de l'année 2006». Compte tenu du régime de ce prélèvement (articles 171-1 et suivants du code territorial des impôts), le taux majoré s'appliquera aux revenus de capitaux mobiliers perçus en 2005. Fort de cela, la Société Super Fare Nui contestait la loi du pays comme étant entachée de rétroactivité illégale; les lois du pays doivent respecter le principe de non-rétroactivité des actes administratifs (il convient ici de noter, à titre incident, que cette loi du pays a aussi fait l'objet, sans succès, d'un recours introduit par M. Flosse et cinq autres représentants à l'assemblée, CE, 15 mars 2006, M Flosse et autres, n° 288390, *JORF* du 11 avril 2006, p 5441, *JOPF* n° 16 NS du 3 avril 2006).

Le Conseil d'Etat a apporté dans son arrêt, éclairé par les conclusions du commissaire du gouvernement Célia Verot (*DF* 2006, comm. 586), des précisions importantes.

C'est là une solution classique; en matière fiscale un acte administratif est illégalement rétroactif s'il modifie le taux applicable à des revenus perçus au cours d'un exercice déjà clos (CE, Ass. 16 mars 1959, Garrigou, *Rec*, p 121). Par contre, un acte qui applique un nouveau régime n'a pas une portée rétroactive si la période concernée n'est pas encore close. Or, pour le paiement de la contribution de solidarité territoriale sur les revenus mobiliers, la période de taxation est le trimestre. Aussi, en l'espèce, la loi du pays doit entrer en vigueur avant la fin du trimestre (31 décembre 2005) pour que le nouveau taux puisse s'appliquer au versement effectué en janvier. A première vue, l'esprit rationnel peut avoir du mal à cerner le problème. Le texte ayant été adopté le 8 décembre 2005, il ne devrait pas y avoir de difficulté à appliquer le nouveau taux... C'est là sans compter sur la complexité du régime d'entrée en vigueur des lois du pays et sur l'esprit inventif des contribuables et de leurs conseils. Comme l'explique fort bien le commissaire du gouvernement, «l'entrée en vigueur des lois du pays est en fait subordonnée aux modalités de leur contrôle juridictionnel spécifique, exercé *a priori* selon une procédure complexe décrite aux articles 176 à 178 de la loi organique». Pour faire simple (v. aussi, dans la présente chronique, les observations de Jacques Buisson sous CE, Société SEGC et de Jean-François Boudet sous CE, Société Brasserie de Tahiti),

il suffit de retenir ici qu'en cas de saisine du Conseil d'Etat, qui doit se prononcer dans un délai de trois mois, ce n'est qu'après la publication de sa décision constatant la conformité de la loi du pays que cette dernière peut être promulguée puis publiée au *Journal officiel de la Polynésie française*. La décision du Conseil d'Etat est donc une condition suspensive de l'entrée en vigueur des lois du pays. Aussi, comme en l'espèce, une loi du pays en matière fiscale adoptée en fin d'année ne peut être promulguée et publiée, en cas de recours, qu'au cours du premier semestre de l'année suivante. L'exercice astucieux du recours rend ici en lui-même la loi du pays illégalement rétroactive: la loi adoptée en décembre 2005 ne pourra être promulguée et publiée qu'après la décision du Conseil d'Etat (en l'espèce 15 mars 2006), soit bien après la clôture de l'exercice auquel le nouveau taux doit s'appliquer!

D'une part, le Conseil d'Etat décide que «les lois du pays sont opposables aux tiers dès leur adoption; qu'à la date à laquelle la loi du pays a été adoptée, la période d'imposition des revenus de capitaux mobiliers n'était pas encore close; qu'ainsi, le relèvement du taux de la contribution ne présentait pas, à cette date, un caractère rétroactif». D'autre part, le Conseil d'Etat rappelle que, selon l'article 145 de la loi organique du 27 février 2004, «lorsque le budget de la Polynésie française a été adopté, les actes prévus à l'article 140 dénommés lois du pays et les délibérations adoptées par l'assemblée de la Polynésie française en matière de contributions directes ou de taxes assimilées (...) entrent en vigueur le 1^{er} janvier qui suit l'ouverture de la session budgétaire, alors même qu'ils n'auraient pas été publiés avant cette date»; il ajoute qu'en cas de recours, cette entrée en vigueur intervient seulement à la suite de la publication de sa propre décision. Par une interprétation on ne peut plus constructive, le Conseil d'Etat a ici dissocié la date d'adoption du texte, pour apprécier le caractère rétroactif du texte, de la date d'entrée en vigueur de la loi. Le texte ayant été adopté en décembre 2005 et concernant les revenus des capitaux mobiliers perçus en 2005 ne présente aucun caractère rétroactif même s'il est publié seulement en 2006. Le caractère rétroactif n'est donc pas ici apprécié à la date de publication du texte mais à celle de son adoption.

Conformément à l'article 177 de la loi organique du 27 février 2004, la décision du Conseil d'Etat a été publiée au *Journal officiel de la République française* (voir les dix décisions du Conseil d'Etat publiées au *JORF* du 11 avril 2006) et au *Journal officiel de la Polynésie française (JOPF* n° 16 NS du 3 avril 2006) et la loi du pays adoptée le 8 décembre 2005 a finalement été promulguée et publiée (loi n° 2006-10 du 31 mars 2006, *JOPF* n° 16 NS du 3 avril 2006).

Quand il s'agit de préserver les recettes fiscales, l'ingéniosité du juge a le dernier mot sur l'ingéniosité du contribuable. **X Cabannes**

* Conseil d'Etat, 22 mars 2006, SARL Sajega et autres (n° 288757), *JORF* du 11 avril 2006, p 5444 et *JOPF* n° 17 NS du 13 avril 2006

Mots clefs: Etablissement de restauration - Exonération - Loi du pays - Taxe de solidarité sur les alcools et les tabacs

L'année 2006 aura décidément été faste en ce qui concerne le contentieux "polynésien" devant le Conseil d'Etat! L'arrêt SARL Sajega en fournit une nouvelle illustration. La loi du pays n° 2005-8, adoptée le 6 décembre 2005 (promulguée loi du pays n° 2006-13 du 12 avril 2006, *JOPF* n° 17 NS du 13 avril 2006), a créé une taxe de solidarité sur les alcools et tabacs. Cette taxe, affectée à la Caisse de prévoyance sociale de la Polynésie, vise à réduire la consommation d'alcool et de tabac. Cette taxe frappe les tabacs d'un taux unique de 250 % et les alcools d'un montant de 2,52 euros par litre pour les boissons dont le titre alcoométrique volumique est inférieur à 10 % et de 7,56 euros par litre pour les boissons dont le titre est supérieur à 10 % (voir, les conclusions en partie contraires de Mme Célia Verot, *DF* 2006, comm. n° 587). Les requérants contestaient la légalité de cette loi en invoquant nombre de moyens. Parmi ceux-ci deux méritent à notre sens d'être particulièrement retenus dans le champ de ces brèves observations.

En premier lieu, les sociétés requérantes soutenaient que, l'arrêté du Président de la Polynésie inscrivant le projet de loi du pays à l'ordre du jour de l'assemblée n'ayant pas été contresigné, la loi avait été adoptée sur une procédure irrégulière. En effet, cet arrêté aurait dû être contresigné par un ministre chargé de son exécution (par déduction de l'article 66 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004). Le Conseil d'Etat a jugé que, le projet de loi du pays ayant été incontestablement adopté par le Conseil des ministres de la Polynésie, «des éventuelles irrégularités affectant les conditions de transmission des projets de loi du pays à l'assemblée de la Polynésie sont sans incidence sur la légalité des [lois]». Le Conseil d'Etat semble donc ici reprendre à son compte la jurisprudence assez souple du Conseil constitutionnel en matière de dépôt des projets de loi. Comme le rappelle le commissaire du gouvernement, le Conseil constitutionnel se contente de vérifier que le projet a bien été délibéré en Conseil des ministres et que le Premier ministre a bien exercé son pouvoir d'initiative des projets de loi. En l'espèce, dès lors que le projet a bien été délibéré en Conseil des ministres de la Polynésie, organe ayant l'initiative des projets de loi du pays, l'absence de contresign ne constitue pas une irrégularité substantielle. Aussi, si les actes intervenant au cours de la procédure d'adoption des lois du pays sont des actes préparatoires, avec les conséquences contentieuses que l'on sait, ils n'en peuvent pas moins affecter la légalité des lois du pays. Ainsi, la lecture *a contrario* de cet arrêt montre que dans le cas d'un projet de loi du pays transmis à l'assemblée par arrêté signé du seul Président de la Polynésie et non délibéré en Conseil des ministres polynésien, cette irrégularité substantielle entacherait la procédure suivie.

En second lieu, les requérants contestaient le système d'exonération mis en place par la loi. Selon la disposition contestée (article 7-2°), les vins, champagnes et eaux-de-vie consommés dans certains établissements agréés auraient dû être exonérés de taxation. L'octroi de l'agrément reposait sur le respect de trois conditions (vocation touristique de l'établissement; application de prix de

vente réglementés; emploi des boissons exclusivement pour les besoins du service de restauration de l'établissement). Les requérants estimaient que cette disposition était sans rapport avec l'objectif affiché par la loi -la lutte contre la consommation d'alcools- et était contraire au principe d'égalité. Le commissaire du gouvernement, rappelant que classiquement le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que les situations différentes soient réglées de façon différente, estimait que, compte tenu de la situation des établissements de restaurations agréés, l'exonération se justifiait. En effet, ces établissements, participant au développement touristique de la Polynésie, sont soumis à des prix réglementés et ne peuvent donc répercuter la taxe sur leur clientèle. Le Conseil d'Etat a admis que le développement touristique peut effectivement constituer un motif d'intérêt général de nature à justifier légalement une mesure d'exonération. Cependant, le Conseil d'Etat a sanctionné la disposition en cause en raison de son imprécision, le texte ne définissant pas avec suffisamment de précisions la portée et les conditions de délivrance de l'agrément à laquelle l'exonération est subordonnée. De plus, pour le Conseil d'Etat, il n'apparaît pas clairement d'une part, que la mesure d'exonération ait un rapport avec l'objectif d'intérêt général qu'est le développement touristique (ce dont on peut être gré au Conseil d'Etat: il serait tout de même réducteur de dire que ne pas taxer la consommation d'alcools dans certains établissements de restauration contribue au développement touristique de la Polynésie!) et d'autre part, que la mesure d'exonération ne porte pas atteinte à l'objectif de santé publique poursuivi par la loi du pays (à moins d'avoir à l'idée une certaine conception de classes dans la consommation d'alcools... ce que la République ne saurait admettre!).

X Cabannes

Conseil d'Etat, 3 avril 2006, SEGC et autres, Fédération générale du commerce de Polynésie française (n° 288756 et 289036), *JORF* du 11 avril 2006, p 5447 et *JOPF* n° 17 NS du 13 avril 2006

Mots clefs: Budget de la Polynésie française - Contrôle juridictionnel du Conseil d'Etat - Taxe d'urbanisme commercial

Le principal apport de cette décision réside dans la résolution de la difficulté engendrée par le contrôle juridictionnel spécifique exercé par le Conseil d'Etat à l'occasion de recours formés contre les lois du pays adoptées lors de la session budgétaire. En effet, entre l'adoption d'une loi du pays et sa publication au *Journal Officiel de la Polynésie française*, un long délai peut s'écouler; ce long délai présente le danger de rendre inapplicables les lois du pays adoptées lors du vote du budget, mais non encore publiées, en raison de la rétroactivité dont elles sont porteuses.

Les faits de l'espèce sont les suivants.

La loi du pays n° 2005-6 LP/APF a été adoptée le 5 décembre 2005 par l'Assemblée de la Polynésie française; peu de temps après, elle a été intégrée dans le budget général pour 2006, qui a été lui-même adopté le 13 décembre 2005 par la même Assemblée. L'article 1-17° de ladite «loi» (codifié à l'article LP 336-10 du code des impôts de la Polynésie française) crée une taxe d'urbanisme commercial à laquelle sont assujetties toutes les entreprises commerciales exploitant

des magasins de commerce de détail relevant de certains secteurs d'activité (alimentation, habillement, électroménager...) et dont la surface de vente est supérieure ou égale à 300 mètres carré.

Les requérants ont déféré cette disposition au Conseil d'Etat, par application de l'article 176-II de la loi organique du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française. A l'appui de leur recours, ils invoquaient divers moyens, dont le principal avait trait à la rétroactivité de la loi du pays.

Le moyen était sérieux.

En effet, l'entrée en vigueur d'une loi du pays est subordonnée au contrôle juridictionnel spécifique, prévu aux articles 176 à 178 de la loi organique: la loi du pays est, huit jours après son adoption, publiée au *Journal Officiel de la Polynésie française* «pour information»; à compter de cette publication, un recours peut être formé contre elle, dans le délai d'un mois, devant le Conseil d'Etat, qui, s'il est saisi, doit se prononcer dans les trois mois... Au total, c'est une période de plus de 4 mois et demi qui sépare l'adoption d'une loi du pays de sa publication, et donc de son entrée en vigueur.

La loi du pays attaquée, ayant été adoptée le 5 décembre 2005, n'aurait donc pu logiquement entrer en vigueur que plus de 4 mois et demi plus tard, soit seulement à la fin du mois d'avril 2006. Or, ladite loi était censée entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2006, compte tenu de son intégration dans le budget général de la Polynésie française.

La rétroactivité était flagrante.

Pour éviter que la Polynésie subisse des pertes de recettes, pour éviter la situation absurde d'un budget régulièrement voté, mais inapplicable, enfin pour permettre le respect du principe de l'annualité budgétaire, le Conseil d'Etat, conformément aux conclusions de son commissaire du gouvernement, Celia Verot (*DF* 2006, comm. n° 586), s'est fondé sur l'article 145 de la loi organique pour autoriser l'entrée en vigueur de la loi du pays attaquée à compter du 1^{er} janvier 2006, autorisant par là même sa rétroactivité.

L'article 145 dispose en effet: «Lorsque le budget de la Polynésie française a été adopté, les lois du pays intervenues en matière de contributions directes ou de taxes assimilées...entrent en vigueur au 1^{er} janvier qui suit l'ouverture de la session budgétaire, alors même qu'(elles) n'auraient pas été publiées avant cette date».

A partir de cette disposition, le Conseil d'Etat, se faisant l'interprète de la volonté du législateur organique, décide: «Compte tenu du contrôle juridictionnel spécifique prévu par les articles 176 à 180 de la loi organique, cette entrée en vigueur n'intervient, le cas échéant de manière rétroactive, qu'à l'expiration du délai de recours contentieux ou à la suite de la décision du Conseil d'Etat...».

Faisant application des principes ainsi dégagés à la loi du pays qui lui était déférée, le Conseil d'Etat a considéré que ladite loi pouvait prendre effet rétroactivement au 1^{er} janvier 2006, alors même que sa décision de conformité à la Constitution, aux lois organiques ou aux principes généraux du droit n'a été rendue que le 3 avril 2006.

Le deuxième moyen soulevé par les requérants avait trait à la violation du principe d'égalité devant l'impôt.

Les requérants prétendaient tout d'abord que la taxe d'urbanisme commercial instaurait une discrimination entre les entreprises, selon qu'elles commercialisent ou non des produits soumis à la réglementation des prix, dans la mesure où celles qui n'y sont pas soumises pourraient répercuter le montant de cette taxe sur le prix payé par la clientèle. Ce moyen a été aisément rejeté, puisque la «loi» disposait que «la taxe ne peut être répercutée de quelque manière que ce soit sur le prix payé par la clientèle».

Les requérants soutenaient ensuite que ladite taxe était discriminatoire en raison de son champ d'application, puisqu'elle excluait certains secteurs commerciaux, notamment le commerce de proximité. Le moyen a été là encore jugé inopérant: la taxe litigieuse présente un caractère d'intérêt général, la Polynésie française voulant assurer un développement équilibré des activités commerciales locales.

Le troisième et dernier moyen était relatif à la violation du principe d'égalité.

Selon les requérants, la taxe aurait présenté un caractère confiscatoire: elle aurait instauré un blocage des prix en raison de l'impossibilité d'en répercuter le montant sur le prix payé par la clientèle, elle aurait réduit la marge des entreprises assujetties... Une nouvelle fois, l'argumentation a été rejetée, au motif que les requérants n'apportaient nullement la preuve du caractère confiscatoire de la taxe litigieuse.

En bref, la décision du Conseil d'Etat est particulièrement importante et intéressante, en ce sens qu'elle dessine les contours du pouvoir fiscal de la Polynésie française. **J Buisson**

* Conseil d'Etat, 3 avril 2006, Société Brasserie de Tahiti, (n° 288982), *JORF* du 11 avril 2006, p 5449 et *JOPF* n° 17 NS du 13 avril 2006

Mots-clefs: Double imposition (non) - Loi du pays - Principe d'égalité devant l'impôt - Taxe de consommation pour la prévention

Ce n'est pas sur la célèbre bière de Tahiti que le Conseil d'Etat est amené à statuer le 3 avril 2006. Les consommateurs avertis de ce breuvage gravé d'une vahiné ne doivent donc pas se tourmenter. Les faits à l'origine du contentieux présentés à la haute juridiction française sont en effet relatifs à une «taxe de consommation pour la prévention» affectant les boissons sucrées et divers produits sucrés. Pour favoriser la diminution de la consommation de produits sucrés dans un but de

santé publique, l'assemblée de la Polynésie française avait institué une telle taxe par une délibération du 11 décembre 2001 (délibération approuvant le budget général du territoire pour l'exercice 2002). Cette «taxe de consommation pour la prévention» s'applique à l'importation des boissons sucrées et divers produits sucrés et s'ajoute à la «taxe sur la production» de ces mêmes boissons et produits. Les eaux minérales aromatisées et les jus de fruits sont exonérés de ces deux taxes. L'assemblée de Polynésie française a par la suite adopté le 5 décembre 2005 une «loi du pays portant diverses mesures fiscales à l'importation». Parmi celles-ci, l'assemblée a souverainement étendu le champ d'application de la «taxe de consommation pour la prévention» aux importations de lait concentré sucré et sucres (article 3-4° de la loi du pays). La Société Brasserie de Tahiti, entreprise de Polynésie française fabriquant également des boissons gazeuses, des jus de fruits et de l'eau, conteste devant le Conseil d'Etat la légalité de cet article 3-4° de la loi du pays. Elle estime que ces deux taxes («taxes de consommation pour la prévention» et «taxe sur la production») constituent d'une part une double imposition et que cette extension est d'autre part contraire au principe d'égalité devant l'impôt. Le Conseil d'Etat rejette la demande de la Société Brasserie de Tahiti. Pour ce faire, il réaffirme au préalable sa compétence avant de répondre à la demande du requérant.

L'affirmation de sa compétence ne fait désormais plus aucun doute s'agissant des lois du pays de la Polynésie française (sur le régime des lois du pays v. A. Troianiello, «Le nouveau statut d'autonomie de la Polynésie française», *RFDC*, 2004, p 836). En effet, se fondant sur l'article 74 de la Constitution (dans sa rédaction issue de la révision constitutionnelle du 28 mars 2003), la loi n° 2004-192 du 27 février 2004 a fixé le nouveau statut de la Polynésie française et créé une nouvelle catégorie juridique d'actes adoptés par l'assemblée de la Polynésie. Ces actes sont nommés lois du pays en vertu de l'article 140 de cette loi du 27 février 2004. L'article 176 de cette même loi fixe les modalités du contrôle juridictionnel susceptible d'être exercé sur les lois du pays. Le Conseil constitutionnel a estimé que ces «lois de pays» conservent le caractère d'actes administratifs et sont susceptibles de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir (2004-490 DC, Loi organique portant statut d'autonomie de la Polynésie française, 12 février 2004, *Rec* p 41). Les contestations de ces lois relèvent de la compétence du Conseil d'Etat en premier et dernier ressort (article L311-7 du CJA); pour une première application V. CE, 1^{er} février 2006, Sandras et Commune de Papara, *RFDA*, 2006, p 271, concl. J-H Stahl, note A. Moyrand et A Troianiello; *DA*, n° 63, avril 2006, note P-O Caille; v. également pour ce qui est plus du droit fiscal: CE, 15 mars 2006, Sté Super Fare Nui, *DF* 2006, comm. 586, concl. C Verot; CE, 22 mars 2006, SARL Sajega, *DF* 2006, comm. 587, concl. C Verot; CE, 15 mars 2006, Flosse et autres, *DF* 2006, comm. 588, concl. C Verot; ainsi que les observations, dans la présente chronique, de Jacques Buisson sous CE, Société SEGC et de Xavier Cabannes sous CE, Société Super Fare Nui).

Il s'ensuit que le Conseil d'Etat peut juger la demande de la Société Brasserie de Tahiti. Il y répond très méthodiquement. La haute juridiction administrative écarte facilement la notion de double imposition, dès lors que l'objet des deux taxes est différent: l'une concerne la production de certaines boissons sucrées et de certains produits sucrés; l'autre s'applique à l'importation de

boissons sucrées et de certains produits sucrés. L'atteinte au principe d'égalité devant l'impôt ne pose également pas de difficulté pour le juge administratif. En effet, le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que soient réglées de façon différente des situations différentes (V not 83-164 DC, 29 décembre 1983, Loi de finances pour 1984, *Rec* p 67; 84-184 DC, Loi de finances pour 1985, *Rec* p 94; 84-186 DC, Loi de finances rectificative pour 1984, *Rec* p 107). En l'espèce, les produits, que sont d'une part le lait concentré sucré et les sucres et d'autre part les eaux minérales aromatisées et le jus de fruits, «ne sont pas placés dans la même situation au regard de l'objectif de santé publique poursuivi». Le rejet de la requête de la Société Brasserie de Tahiti est juridiquement incontestable. Cet interventionnisme fiscal à caractère sanitaire et social peut paraître compréhensible au regard du but poursuivi. Pourtant, son application peut parfois être difficile (v à ce sujet les conclusions précitées de C. Verot sous CE, 22 mars 2006. Le commissaire du gouvernement concluait à la légalité de l'exonération instituée par la loi du pays au profit des boissons alcoolisées consommées dans les établissements de restauration agréés par le Territoire. Le Conseil d'Etat sanctionne au contraire cette partie de texte parce qu'il est imprécis). En définitive, l'espèce commentée a le mérite de rappeler que le droit fiscal peut au-delà d'une simple technique d'imposition, être un outil de politiques publiques (v. G. Orsoni, *L'interventionnisme fiscal*, Paris, PUF, 1995). **J-F Boudet**

Conseil d'Etat, ordonnance du 6 juillet 2006, Président de la Polynésie française (n° 294135)

Mots clefs: Impositions de toutes natures - Juge des référés - Redevances - Répartition des compétences - Statut d'autonomie - Taxe d'aéroport - Urgence

Le commentaire de cette ordonnance rendue le 6 juillet 2006 par le juge des référés mérite-t-il de figurer au sein d'une «chronique de jurisprudence fiscale»? L'extension de la taxe d'aéroport à l'aérodrome de Tahiti-Faa'a en Polynésie française est certes à l'origine du recours déposé devant le Conseil d'Etat. Les réponses apportées par la Haute assemblée ne sont cependant pas de nature à révolutionner la matière fiscale. D'abord, parce que le régime juridique de la taxe d'aéroport est aujourd'hui bien établi au plan national, tant au regard des textes que de la jurisprudence. Ensuite et surtout, parce que le juge des référés, avant tout juge de l'urgence, ne saurait aller au-delà de l'évidence, selon la formule consacrée. C'est en revanche plus certainement au titre du contentieux administratif général que cette décision est susceptible de s'avérer intéressante.

Le régime juridique de la taxe d'aéroport est fixé par l'article 1609 *quatervicies* du code général des impôts. À compter du 1^{er} juillet 1999, une taxe dénommée «taxe d'aéroport» est perçue au profit des exploitants publics ou privés d'aérodrome, afin de financer les services de sécurité. Cette taxe est due par toute entreprise de transport aérien et vient s'ajouter au prix acquitté par le client. Elle est assise sur le nombre de passagers et la masse de fret et de courrier embarqués par le transporteur sur l'aérodrome. La nature de la tarification des services aéroportuaires se veut d'une manière générale génératrice d'un contentieux devenu très classique. À la suite précisément déjà d'un arrêt du Conseil d'Etat, le législateur avait été conduit à inscrire la dite taxe d'aéroport dans le projet de loi de

finances pour 1999 (CE, 20 mai 1998, Syndicat des compagnies aériennes autonomes, n° 179784 et 180959). «Afin de tenir compte des évolutions jurisprudentielles, cette taxe doit se substituer aux redevances pour services rendus actuellement perçues par les aérodromes, et a pour objet de financer les dépenses de sécurité-incendie-sauvetage, de sûreté ou relative au péril aviaire» (D Migaud, rapport général, Doc AN n° 1269, 11^e législature, 16 décembre 1998, p198). La distinction ainsi opérée entre taxe et redevance n'est évidemment pas sans emporter quelques conséquences. La taxe ressort des impositions de toutes natures qui, aux termes de l'article 34 de la Constitution, relèvent de la compétence du Parlement, à la différence des redevances pour services rendus fixées réglementairement. La finalité de la taxe est d'assurer le financement d'activités régaliennes comme les missions de sécurité ou de maintien de l'ordre, qui ne sauraient l'être autrement que par un prélèvement obligatoire de nature fiscale par conséquent (CE Ass, 30 août 1996, Wajs et Monnier, n° 136071 et 142688). Le contentieux dont il est question ici ne s'inscrit nullement dans le cadre d'un différend taxe / redevance au regard d'une ligne de partage difficile à établir tant les questions de sécurité irradient l'ensemble des prestations aéroportuaires servies aux usagers. La notion de redevance vient d'ailleurs d'être redéfinie au regard du critère dit «de l'équivalence», afin de tenir compte de cette réalité contemporaine (sur cet aspect, se référer avec profit au commentaire de la loi n° 2005-357 du 20 avril 2005 relative aux aéroports par le Professeur Jean-François Brisson, «Le nouveau régime des redevances aéroportuaires», *AJDA* du 24 octobre 2005 p1996, ainsi qu'à la décision n° 2005-513 DC du Conseil constitutionnel du 14 avril y afférent). La qualification fiscale ne fait l'objet d'aucune contestation en l'espèce, bien au contraire. Le contentieux est né de la décision prise à Paris d'étendre par ordonnance à la Polynésie française l'application de la taxe d'aéroport, alors même que son président estimait qu'il appartenait à la collectivité d'outre-mer fiscalement souveraine d'adopter toute mesure de cette nature la concernant. Il considérait également que l'extension de cette taxe au seul aérodrome de Tahiti-Faa'a appartenant à l'Etat en Polynésie française, à l'exclusion des autres aérodromes appartenant à la collectivité, constitue une méconnaissance du principe d'égalité.

La demande en référé visant à suspendre l'application d'une décision administrative répond à des conditions bien précises posées par l'article L. 521-1 du code de justice administrative, et au premier rang desquelles figure l'urgence. «Quand une décision administrative, même de rejet, fait l'objet d'une requête en annulation ou en réformation, le juge des référés, saisi d'une demande en ce sens, peut ordonner la suspension de l'exécution de cette décision ou de certains de ses effets, lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision». Pour le président de la Polynésie française, l'urgence résultait du caractère grave et immédiat de l'atteinte portée au statut d'autonomie résultant de la loi organique du 27 février 2004; pour sa part, le ministre des transports, de l'équipement, du tourisme et de la mer dans son mémoire en défense estimait au contraire que la condition d'urgence n'était précisément pas remplie. De manière assez paradoxale et non moins intéressante, le juge des référés s'est cependant bien gardé de se prononcer sur la question, tout en rejetant par ailleurs la requête présentée par le président de la Polynésie française au regard des autres conditions requises par

l'article L. 521-1. Difficile en effet, pour le juge des référés, de voir d'une part, le moyen tiré de l'incompétence de l'Etat créer un doute sérieux quant à la légalité de la décision contestée. Aux termes de la loi organique portant statut d'autonomie, il ne peut certes être question de remettre en cause la compétence fiscale de la Polynésie française: elle ne saurait cependant concerner, précise le juge, que des impositions instituées à son profit ou au profit d'autres collectivités polynésiennes. La position de l'Etat ne souffre, quant à elle, d'aucune contestation possible, puisque la compétence des autorités étatiques en matière de «police et sécurité concernant l'aviation civile» est clairement posée par son article 14-8 °. Le juge ne pouvait qu'établir un constat très semblable en ce qui concerne d'autre part, le moyen tiré de la violation du principe d'égalité entre les différents aéroports polynésiens. Relève de l'évidence le fait que l'aéroport de Tahiti-Faa'a, eu égard à l'importance de son trafic, notamment international, est dans une situation différente des autres aéroports situés en Polynésie française. Il s'avère, par ailleurs, que ce sont précisément les critères du nombre de passagers et de la masse de fret et de courrier embarqués à partir de l'instant où ils ont dépassé un certain niveau, qui vont légitimer l'instauration de la taxe d'aéroport. Il ne semble dès lors pas inconcevable, à prime abord (qui est celui du juge des référés), que seul l'aéroport de Tahiti-Faa'a soit effectivement concerné en Polynésie par le dispositif. Autant de solutions sans surprise, qui préfigurent, selon toute vraisemblance, très largement des solutions qui seront adoptées au final sur le fond. Alors *quid* de la condition propre à l'urgence dont l'appréciation par le juge était seule en l'espèce de nature à susciter un intérêt sous l'angle du contentieux administratif? Ce n'est certes pas la première fois que le juge des référés considère qu'un moyen n'étant pas de nature à faire naître un doute sérieux sur la légalité de la décision administrative, suffise en soi pour rejeter la demande de sa suspension «sans qu'il soit besoin de se prononcer sur l'urgence» (CE, 21 novembre 2001, Ministre de l'intérieur, n° 229809). Le juge a par ailleurs clairement énoncé que la condition d'urgence doit être regardée comme satisfaite «lorsque la décision administrative contestée préjudicie de manière suffisamment grave et immédiate à un intérêt public, à la situation du requérant ou aux intérêts qu'il entend défendre» (CE, 19 janvier 2001, Confédération nationale des radios libres, n° 228815). La décision prise par l'Etat d'étendre la taxe d'aéroport à l'aéroport de Tahiti-Faa'a était-elle de nature à «préjudicier de manière suffisamment grave et immédiate» aux intérêts de la Polynésie française? Il est permis d'en douter, eu égard simplement à la finalité même d'une taxe destinée à améliorer la sécurité des aéroports d'une certaine importance, y compris celui de Tahiti-Faa'a. Le juge n'a pas entendu préciser plus avant les termes d'une jurisprudence, dont l'appréciation de la condition d'urgence continue par conséquent de s'exercer *in concreto*.

Peut-être eût-il été plus judicieux en définitive, sur le plan des grands principes devant régir les relations entre la Métropole et la collectivité d'outre-mer et au regard de la réponse délivrée par le juge des référés, que le président de la Polynésie française eût choisi de saisir le juge administratif en application de l'article 175 de la loi organique du 27 février 2004? Ce dernier dispose en effet dans son premier alinéa, que «le président de la Polynésie française ou le président de l'assemblée de la Polynésie française peut saisir le tribunal administratif d'une demande d'avis. Lorsqu'elle porte sur la répartition des compétences entre l'Etat, la Polynésie française ou les communes, la demande

d'avis est examinée par le Conseil d'Etat auquel elle est transmise sans délai». Il n'est pas dit en effet, à considérer ce dernier élément, que le Conseil d'Etat n'ait pas adopté rapidement une position en soi définitive, et abordé éventuellement de façon différente les difficultés ainsi posées hors contentieux. **M Conan**

III COURS ADMINISTRATIVES D'APPEL

Cour administrative d'appel de Paris, 3 février 2006, SARL SOFAP (n° 03PA01336)

Mots clefs: Commission territoriale des impôts - Contribution de solidarité territoriale sur le revenu des capitaux mobiliers - Contrôle fiscal - Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers - Impôt sur les sociétés - Régime probatoire - Taxe sur la valeur ajoutée - Vérification de comptabilité

La société à responsabilité limitée SOFAP a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, qui s'est traduite par des compléments d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, de contribution de solidarité territoriale sur le revenu des capitaux mobiliers, de contribution exceptionnelle et de taxe sur la valeur ajoutée, l'administration fiscale ayant réintégré extracomptablement divers frais généraux et surtout une immobilisation incorporelle qui n'ouvraient pas de droit à déduction. La société demandait à la cour administrative d'appel de Paris d'annuler le jugement du tribunal administratif de Papeete en date du 20 décembre 2002, qui a rejeté son recours tendant à la décharge des impositions supplémentaires correspondant à la réintégration dans ses résultats des rémunérations versées en 1998 à un prestataire de services, au versement de sommes en 1996, 1997 et 1998 à sa société mère, en contrepartie de services rendus par celle-ci, et aux rappels de taxe sur la valeur ajoutée. Nous remarquerons que le territoire de la Polynésie française a interjeté un appel incident, motivé par le rétablissement d'impositions, dont la décharge a été prononcée par le tribunal administratif de Papeete, à savoir des cotisations relatives à des honoraires payés par la société pour des prestations administratives et de comptabilité, et à l'acquisition d'une immobilisation incorporelle.

L'affaire citée en référence ne présente de prime abord aucune singularité. Elle a trait à l'application de l'article 113-5 du code des impôts, lequel exclut notamment des charges déductibles pour le calcul et la détermination du bénéfice imposable, «des salaires perçus par les salariés astreints à immatriculation obligatoire à un régime de protection sociale du territoire, qui ne respectent pas cette obligation, pour leur activité dans l'entreprise [...]». Le salarié s'entend classiquement comme la personne liée à un employeur par un contrat de travail et soumise à un lien de subordination, ou d'étroite dépendance à l'égard de ceux qui utilisent la prestation de travail accomplie (v. C. Puigelier, *Droit du travail, les relations individuelles*, Paris, Armand Colin, coll. Cursus, 2001, 3^e éd., p 48 et s). «Cette disposition du code territorial des impôts participe au dispositif général de lutte contre le travail clandestin» (v. X. Cabannes, obs. sous CAA Paris, 28 mai 2004, Société Aciers ENGECO, *cette Revue*, 2006, vol. 12, p 146).

Dans le litige en présence, l'administration fiscale avait réintégré au résultat imposable de l'exercice de l'année 1998, les rémunérations versées au prestataire de service, au motif que celui-ci

était un salarié, ne remplissant pas la condition d'inscription à un régime de protection sociale mentionné dans l'article 113-5 précité.

La cour administrative d'appel va apporter à la motivation du fisc une infirmation particulièrement énergique. Elle retient que l'administration fiscale «n'établit pas la réalité du lien de subordination» en se fondant sur la clause du contrat unissant la société SOFAP au prestataire de services. En effet, si la stipulation litigieuse prévoyait certes que l'ensemble de ses prestations s'exerçait sous la seule autorité du gérant, cette situation ne suffisait pas à caractériser le lien de subordination. Le juge précise *in fine* que le prestataire de services était inscrit au registre du commerce. Il ressort de cette motivation que le prestataire de services n'avait pas la qualité de salarié. Le juge prononce en conséquence la décharge des compléments d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et de contribution de solidarité territoriale sur le revenu des capitaux mobiliers, mis à la charge de la société requérante par suite de la réintégration dans les résultats de l'exercice de 1998 des rémunérations versées au prestataire de services.

Nous ne pouvons que nous réjouir d'une telle solution, car elle a le mérite de rétablir un équilibre dans la relation entre le contribuable et l'autorité fiscale qui au vu du cas d'espèce semble parfois nettement défavorable à l'égard du redevable. En effet, il est possible de s'interroger sur la désinvolture avec laquelle le fisc a conféré le statut juridique de salarié au prestataire de services, alors que son inscription au registre du commerce aurait dû inciter les services fiscaux à plus de retenue (la loi n° 94-126 du 11 février 1994 prise en son article 49, modifié et codifié désormais à l'article L. 120-3, a posé une présomption simple de non salariat pour les personnes physiques ayant fait l'objet d'une immatriculation; v. en ce sens: C. Puigelier, *op cit*, p 48). Dans un autre registre, la réclamation préalable devant l'administration fiscale qui est en principe obligatoire (v. articles L. 190 et R. 190-1 du LPPF), à peine d'irrecevabilité du recours porté directement devant l'autorité juridictionnelle, dont nous savons que l'objectif avoué est de favoriser un règlement amiable du litige, aurait dû permettre d'éviter de saisir le juge de l'impôt sur ce grief.

Le juge d'appel va suivre, tout au long de l'analyse des griefs soulevés par la société appelante, un souci analogue: rétablir ou pérenniser l'équilibre qui doit guider la relation administration fiscale-contribuable, souvent conflictuelle.

Cette impression est triplement confirmée. D'une part, lorsque la cour examine la réalité des services rendus par la société mère, contestée par l'administration. La société est tenue de justifier de ses écritures tant dans leur principe que dans leur montant (CE, 27 juin 2001, SA Marignan Publicité, *RJF* 2001, n° 1287). Ce qu'elle ne fait pas en l'espèce. D'autre part, s'agissant de la réalité des prestations effectuée par une société tierce, dont les rémunérations ouvrent droit à déduction. Le juge retient le manque de pertinence des justifications apportées par la société SOFAP. Il en tire comme conclusion la non réalité des prestations effectuées par la société tierce. Le fait que la société appelante ne disposait pas de personnel qualifié, ne constitue pas la preuve de la réalisation des prestations litigieuses. La cour infirme sur ce point le jugement du tribunal administratif de Papeete.

Enfin, en ce qui concerne l'acquisition supposée d'une immobilisation incorporelle. L'administration avait inclus dans le résultat de l'exercice de 1998 une somme de 40 000 000 F CFP correspondant à l'acquisition d'une immobilisation incorporelle. Or, en première instance, le tribunal administratif avait infirmé une telle appréciation, et fait droit à la demande de décharge présentée par la société SOFAP. Au stade de l'appel, c'est à l'initiative du territoire de la Polynésie française, par le truchement d'un appel incident, que cette solution va être contestée. La Cour, interprétant la convention et se fondant dès lors sur le caractère temporaire de celle-ci, établi par une résiliation peu formaliste, a admis que le contrat litigieux ne conférait pas à la société SOFAP des droits dotés d'une pérennité suffisante, et que les redevances versées entre 1984 et 1993 n'avaient pu lui faire acquérir un élément incorporel d'actif immobilisé. Le juge applique une solution constante (CE, 21 août 1996, SA Sifé, *DF* 1996, comm. 1482, concl. J Arrighi de Casanova; C David, O Fouquet, B Plagnet et *alii*, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Grands arrêts, 2003, 4^e éd, thème n° 30, p 510 et s.). L'immobilisation incorporelle, pour revêtir juridiquement cette qualification, doit présenter cumulativement trois caractéristiques: d'une part, elle doit constituer une source régulière de profits pour l'entreprise, d'autre part, elle doit être dotée d'une pérennité suffisante, et enfin elle doit être susceptible de faire l'objet d'une cession (J Arrighi de Casanova, *op cit*). L'absence *a minima* de la deuxième condition permet au juge d'écarter la qualification d'immobilisation incorporelle.

Toutefois, une particularité se fait jour lors de l'examen circonstancié de la procédure suivie dans ce litige. La société avait demandé à bénéficier de la saisine de la commission territoriale des impôts, comme lui en donne la faculté l'article 433-6 du code des impôts. Selon cet article, «la commission émet un avis qui ne lie pas l'administration. Cependant, dans le cas où le service des contributions établit une imposition ou effectue un redressement sur la base d'une appréciation contraire à l'avis de la commission, il lui appartient, le cas échéant, d'apporter la preuve du bien-fondé de l'acte d'imposition devant la juridiction contentieuse. Si l'imposition est conforme à l'appréciation de la commission, le redevable conserve le droit de présenter une demande en réduction par voie de réclamation contentieuse, mais il supporte la charge de la preuve». Il résulte dudit article que le régime probatoire dans le contentieux fiscal peut se trouver modifié à la suite de l'intervention de la commission. Le contribuable, qui fait l'objet d'une procédure contradictoire de vérification de comptabilité, et le cas échéant, d'une procédure de redressement également contradictoire touchant à des impositions soumises au régime déclaratif, ne supporte pas en principe la charge de la preuve. Il en est autrement lorsque le redevable a fait l'objet d'une procédure de taxation d'office. Dans le premier cas, la déclaration est présumée exacte, cette présomption oblige l'administration fiscale lorsqu'elle entend redresser les bases d'impositions à prouver l'inexactitude de cette déclaration. Dans le second cas, en revanche, c'est au contribuable d'apporter la preuve de l'exagération de l'imposition arrêtée unilatéralement par le fisc (articles L 193 et R. 193-1 du LPF); le contribuable qui manque à son obligation déclarative subit une punition sur le terrain probatoire (C de la Martinière, «La preuve objective dans le contentieux fiscal», *DF* 2006, p 744).

En l'espèce, la commission a retenu la qualité de collaborateur indépendant du prestataire de services, en se fondant sur «la réalité et l'importance des prestations effectuées». Une telle appréciation touchant à la nature de l'activité exercée par le prestataire se révélait être une détermination touchant à une question de droit, situation pour laquelle la commission n'est pas compétente (CE, 11 juillet 1973, *Ministre de l'Economie et des Finances c/ Leluc*, *Rec*, p 484; *DF* 1974, comm 1082, concl. Delmas-Marsalet; C David, O Fouquet, B Plagnet et *alii*, *op cit*, thème n° 49, p 785 et s). La distinction entre question de droit et question de fait s'avère encore une fois des plus délicate. En l'occurrence, la commission aurait dû se borner à apprécier la réalité et l'importance des prestations effectuées, éléments purement factuels. Or, en tirant comme conséquence de ces éléments de fait, que le prestataire ne pouvait être regardé comme un salarié, elle répond à une question de droit. Par ce fait elle excède sa compétence, et l'avis rendu revêt un caractère irrégulier, ce que relève fort justement la cour administrative d'appel de Paris. Quelle était la conséquence d'une telle irrégularité sur l'obligation probatoire?

Le juge d'appel admet que l'irrégularité de l'avis a pour effet de rendre inapplicable l'article 433-6 du code des impôts, et il revient dès lors sur le terrain du droit commun de la preuve en matière fiscale. De sorte que s'agissant d'une procédure contradictoire la charge de la preuve incombe au fisc.

Il s'agit d'une position juste et équitable. Une solution contraire n'est semble-t-il pas envisageable, à moins de vouloir rompre l'équilibre souhaité par le législateur.

Néanmoins, nous pouvons nous interroger sur l'utilité pour le contribuable de saisir la commission territoriale des impôts. En effet, la collaboration avec l'administration (il s'agit d'une part de l'exécution régulière de l'obligation de déclaration pour les impôts soumis à ce régime, et d'autre part de répondre favorablement aux demandes du fisc, afin que ce dernier ne puisse mettre en œuvre une procédure d'office) a pour conséquence principale, s'agissant d'impôts soumis au principe déclaratif, de faire supporter «le fardeau» probatoire à l'autorité fiscale devant le juge. Or, l'intervention de la commission peut avoir pour conséquence, dans un cas, de confirmer la charge probatoire, et dans l'autre de l'inverser. Quel est dès lors l'intérêt pour le contribuable à saisir une telle instance (il est à noter que jusqu'aux lois n° 86-1317 du 30 décembre 1986 et n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant l'article L. 192 du LPF, la règle était identique à celle énoncée par l'article 433-6 du code des impôts. À la suite de l'application de ce changement de législation, la charge de la preuve incomberait désormais, sauf exception et dans le cas d'impôts soumis à l'obligation déclarative, au fisc, et ce quel que soit l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires; C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et *alii*, *op cit*, thème n° 49, pp 800-801, § 16)? **R Lassierra**

Cour administrative d'appel de Bordeaux, 7 février 2006, M. et Mme René Fontaine (n° 02BX02639); Cour administrative d'appel de Marseille, 7 février 2006, M. Jacques Derrien

(n° 03MA01344); Cour administrative d'appel de Paris, 26 mai 2006, M. Olivier Trillard (n° 04PA00542).

Mots-clefs: Critères de domiciliation (domicile, foyer, résidence) - Modes d'imposition - Territorialité de l'impôt sur le revenu

Le pays d'élection des personnes physiques n'est pas sans incidence sur l'imposition de leurs revenus. Les personnes domiciliées en France sont en effet soumises à une obligation fiscale illimitée et sont imposables en principe sur l'ensemble de leurs revenus (qu'ils soient de source française ou étrangère). En revanche, les personnes domiciliées hors de France sont soumises à une obligation fiscale restreinte et ne sont imposables qu'à raison de leurs revenus de source française. Le territoire de la Polynésie française peut s'avérer être particulièrement intéressant à cet égard, dès lors qu'il n'est pas considéré fiscalement comme la France métropolitaine (V notamment à ce sujet les observations de Xavier Cabannes et les références sous C cass, 15 mars 2005, Bruggmann et Boyer, *cette Revue*, 2006, vol 12, p 154).

Les trois espèces susmentionnées rappellent à divers degrés ces règles fondamentales relatives au champ d'application de l'impôt sur le revenu en général et aux critères de domiciliation en particulier.

La première espèce concerne la situation fiscale de M. et Mme Fontaine, habitants de la Polynésie; ils sont mariés sous le régime de la séparation de biens. Mme Fontaine est affectée à Taravao en qualité de professeur de collège. Les époux décident de déménager à la Réunion et M Fontaine et leur enfant s'installent sur l'île de l'océan indien au 1^{er} septembre 1996. Mme Fontaine reste à Tahiti jusqu'au 31 décembre 1996, date de la fin de son affectation en Polynésie. Le couple n'a pas déclaré les revenus de Mme Fontaine pendant ces quatre mois, estimant que cette dernière relevait du régime fiscal des non-résidents: elle n'aurait pas à déclarer ses rémunérations perçues du vice-rectorat de Polynésie. M et Mme Fontaine n'ont pas en outre dissocié la déclaration de leurs revenus respectifs, puisqu'ils vivaient de fait séparément l'un de l'autre. Dans ces conditions, l'administration fiscale leur a notifié le 21 septembre 1998 un redressement concernant notamment les rémunérations perçues par Mme Fontaine. M et Mme Fontaine ont demandé la décharge des cotisations supplémentaires de l'impôt sur le revenu et des pénalités y afférentes. Les services fiscaux refusent cette manière de voir. M. et Mme Fontaine saisissent alors le tribunal administratif de Saint Denis de la Réunion pour demander la décharge de ces impositions. Ce dernier rejette leur demande le 18 septembre 2002. Les époux Fontaine interjettent appel devant la cour administrative d'appel de Bordeaux (juge compétent en appel, v article R 221-7 du CJA). La cour rejette la requête formulée par M. et Mme Fontaine en appliquant très simplement les critères du domicile fiscal posés aux articles 4 A et 4 B du CGI: le foyer fiscal de M. et Mme Fontaine se situe de manière permanente à la Réunion bien que Madame Fontaine travaillait provisoirement en Polynésie française. Moralité: mieux vaut attendre son conjoint pour ne pas se faire attraper par les services fiscaux.

La seconde espèce est relative à la situation fiscale de M Trillard (que nous retrouvons..., v *cette Revue*, 2006, vol 12, p 161). M. et Mme Trillard sont mariés sous le régime de la séparation de biens. Ils ont déposé au titre des années 1992, 1993 et 1994 une déclaration commune de l'ensemble de leurs revenus. Ils ont réglé les impositions correspondantes (respectivement en juillet 1993, en juillet 1994 et en juillet 1995). Pendant ces trois années, M et Mme Trillard vivaient séparément: Madame Trillard et les enfants du couple occupaient un appartement parisien, logement dont le bail avait été signé par les époux. De son côté, M Trillard vivait à Papeete en 1992. Un «certificat de résidence», établi par le maire de Papeete, attestait d'ailleurs qu'il exerçait pour cette année une activité professionnelle en Polynésie et qu'il disposait dans ce territoire «d'un local professionnel et d'un pied-à-terre». M. Trillard a par la suite pris bail d'un appartement à Paris en 1993 et 1994, logement se situant quelques étages au dessous de celui occupé par sa femme et leurs enfants. En décembre 1995 et mars 1996, M. et Mme Trillard ont adressé au centre des impôts de Paris-12^{ème} des déclarations rectificatives de leurs revenus et demandé leur imposition distincte pour chacune des trois années en cause. Les services fiscaux ont rejeté leurs demandes le 31 juillet 1997, au motif que les intéressés n'établissaient pas vivre séparément au cours des années en litige. M Trillard conteste cette décision devant le tribunal administratif de Paris et demande la réduction d'impôts auxquels il a été assujéti au titre des années 1992, 1993 et 1994. Les premiers juges rejettent sa demande le 11 décembre 2003. M Trillard interjette appel devant la cour administrative d'appel de Paris. Cette dernière estime le 26 mai 2006 qu'il convient d'établir la réalité des faits (en se référant à l'article R. 194-1 du LPF). Pour sa part, la cour refuse l'interprétation énoncée par M. Trillard. Elle analyse au contraire le «certificat de résidence» comme n'apportant pas la preuve qu'il séjournait en permanence en Polynésie. Elle admet de plus que le bail de l'appartement, signé conjointement par les époux, laissait supposer que ceux-ci l'occupaient ensemble. Par voie de conséquence, la cour rejette la demande de M Trillard. Cette décision de la cour administrative d'appel de Paris est juridiquement logique au regard de l'article 6 du CGI. Elle ne porte pas chance à M Trillard car la rédaction de l'arrêt laissait supposer -sans véritablement l'affirmer- que M et Mme Trillard sont au début d'une instance de divorce. En effet, les services fiscaux de Paris 12^{ème} avait invité M Trillard à déposer au titre des années 1994 et 1995 «des déclarations de revenus exigées des contribuables mariés faisant l'objet d'un divorce» (avant dernier considérant). L'espère aurait certainement été jugée autrement si les époux avaient été judiciairement autorisés à avoir des résidences séparées.

La troisième espèce concerne la situation fiscale de M Derrien. Ce dernier est amené à travailler sur un chantier en 1995 et 1996 en Polynésie (pour une durée supérieure à 183 jours pour chaque année). Il a perçu des salaires et s'est fait verser sa pension de retraite sur le territoire polynésien. Néanmoins, M Derrien a toujours habité avec son épouse dans leur propriété de Hyères. Mme Derrien a continué à séjourner dans la maison provençale pendant les années 1995 et 1996. Dans ce contexte, M Derrien a estimé être exonéré des impositions sur les salaires perçus en Polynésie en se fondant sur l'article 81 A du CGI (dispositions applicables aux salariés détachés à l'étranger). L'administration fiscale conteste ce raisonnement et lui notifie le 23 septembre 1998 un redressement fiscal: il doit un rappel d'impôts sur ces revenus polynésiens au taux effectif de

l'époque. M Derrien refuse cette argumentation et estime que cette notification est insuffisamment motivée; il n'a pas à déclarer les salaires perçus en Polynésie au cours des deux années puisqu'il n'avait pas son domicile fiscal en France. Par voie de conséquence, la règle du taux effectif énoncée à l'article 197 C du CGI ne peut pas, selon lui, s'appliquer à sa situation. L'administration fiscale réfutant sa demande de décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des pénalités y afférentes, M Derrien saisit le tribunal administratif de Nice. Ce dernier rejette sa requête le 29 avril 2003. M Derrien interjette alors appel devant la cour administrative d'appel de Marseille le 7 février 2006. La juridiction d'appel rejette sa demande. Elle estime que M Derrien a conservé son domicile fiscal en France en appliquant les articles 4 A et 4 B (a) du CGI. Par voie de conséquence, si les salaires perçus par M Derrien peuvent bénéficier de l'exonération applicable aux salariés détachés à l'étranger, ils doivent néanmoins être pris en compte pour le calcul selon la règle du taux effectif de l'impôt dû en France par le contribuable sur ses autres revenus. Moralité: si l'expatriation à l'étranger des salariés français est facilitée par le législateur, mieux vaut se prémunir d'un bon conseil fiscal.

Ces trois affaires ne sont pas révolutionnaires en tant que telles et le Conseil d'Etat a déjà jugé des espèces similaires (V par ex. CE, 30 mars 1992, Berger, *RJF*, 5/92, n° 585; CE, 25 avril 2003, M. Krupa, *DF* 2003, comm. 736 concl. G. Bachelier). Elles ont néanmoins le mérite de rappeler que les critères relatifs à la domiciliation fiscale des personnes physiques sont totalement dépassés et sont aujourd'hui à reconstruire (v à ce sujet par ex Th Lambert, «Contribution à l'examen des critères relatifs à la domiciliation fiscale des personnes physiques», *DF*, n° 37, 2001, p 1245). Sauf hypothèse volontaire de fraude fiscale matérialisée par des domiciliations fictives à l'étranger (ce qui n'est pas le cas dans les espèces présentées), il conviendrait de reconsidérer le domicile fiscal en tenant compte du développement des moyens de transport, de l'amplification et de la mobilité des personnes physiques, et surtout de la révolution des «territoires numériques». Tout un programme.

J-F Boudet

Cour administrative d'appel de Douai, 7 mars 2006, M. et Mme Calmet (n° 05DA00379)

Mots clefs: Agrément - Impôt sur le revenu - Investissements réalisés en Polynésie française - Programmes d'investissement

M et Mme Calmet sont associés d'une SNC dont l'unique objet est la réalisation d'investissements destinés à l'acquisition d'actifs neufs amortissables affectés à une exploitation dans le domaine du bâtiment et des travaux publics en Polynésie française. Au cours de l'année 1999, la SNC a acheté des véhicules, matériels et engins pour un montant total de près de quatorze millions de francs français. La SNC s'était alors placée sous le régime de l'article 163 *tervicies* du code général des impôts. Cette disposition (disposition n'étant plus en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001) permettait aux contribuables personnes physiques de déduire de leur revenu net global une somme égale au montant hors taxes des investissements productifs qu'ils avaient réalisés outre-mer, dans le

cadre d'une entreprise appartenant à l'un des secteurs économiques concernés par ce régime d'aide fiscale: l'industrie, la pêche, l'hôtellerie, le tourisme, les énergies nouvelles, agriculture, le bâtiment et les travaux publics, les transports, l'artisanat, la maintenance au profit d'activités industrielles, la production et la diffusion audiovisuelles et cinématographiques, les investissements nécessaires à l'exploitation d'une concession de service public à caractère industriel et commercial et, enfin, les activités mixtes (v. instruction du 20 juillet 1999, *BOI 5 B-15-99*). Aussi, les époux Calmet avaient pratiqué, au prorata de leurs droits dans le capital de la société (article 8 du CGI), la déduction sur leur revenu imposable du montant des investissements réalisés au cours de l'année 1999.

Pour pouvoir ouvrir droit à déduction certains investissements devaient au préalable recevoir un agrément du ministre chargé du Budget; étaient particulièrement concernés, les investissements dont le montant total par programme et par exercice était supérieur à deux millions de francs français. Or, en l'espèce, les investissements réalisés par la société, largement supérieurs au seuil de deux millions de francs, n'avaient pas fait l'objet d'un agrément. Aussi, suite à une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause la déduction dont se prévalaient les époux Calmet. Le tribunal administratif de Lille a, par un jugement du 27 janvier 2005, rejeté leur demande de décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 1999. La cour administrative d'appel de Douai confirme ce jugement. Les époux Calmet estiment que chacun des investissements réalisés par la société, pris individuellement, ne dépasse pas le seuil des deux millions de francs. Pour les requérants chaque investissement constitue un programme et ne nécessite donc pas d'agrément. Mais, pour le juge administratif, on ne saurait voir dans chaque opération d'investissement un programme. En effet, chaque bien acheté (véhicule, matériel ou engin) est destiné à être loué. Or, la diversité des biens loués et le nombre de loueurs ne permettent pas de regarder les investissements comme relevant de programmes distincts relatifs à des projets économiques différents. D'ailleurs on peut se demander si la société aurait réellement pu, si elle l'avait sollicité, bénéficier de l'agrément. Parmi les différents secteurs concernés par l'article 163 *tervicies* du CGI, seuls deux paraissent pouvoir correspondre à l'activité de la société: l'industrie d'une part et le bâtiment et les travaux publics d'autre part. Ne relèvent du premier secteur que les activités consistant en la transformation de matières premières ou de produits semi-finis en produits fabriqués. Relèvent du second secteur, les entreprises exécutant, pour le compte de leurs clients, des travaux de construction ou d'aménagement de bâtiment et des travaux immobiliers. On peut avoir ici du mal à voir à quel secteur se rattache la location des matériels, véhicules et matériels en cause. Il resterait cependant éventuellement une solution: les activités mixtes concernées par l'article 163 *tervicies* du CGI. En effet, dans le cas où une même entreprise affecte une immobilisation à plusieurs activités dont certaines relèvent de secteurs exclus du champ d'application de l'article 163 *tervicies*, la déduction ne peut-être effectuée qu'à concurrence d'une partie de la valeur de l'immobilisation; cette partie de la valeur de l'immobilisation est déterminée au prorata de son affectation aux activités des secteurs admis au bénéfice de la mesure. En l'espèce la société utilisait-elle aussi les biens loués pour réaliser des travaux pour le compte de ses clients?

Il convient de rappeler, pour conclure ces brèves observations, que la loi de finances pour 2001 a supprimé la déduction des revenus prévue par l'article 163 *tervicies* du CGI et la réduction d'impôt prévue par l'ancien article 199 *undecies* du CGI. Le dispositif mis en place par la loi de finances pour 2001 a, par la suite, été lui-même modifié de façon substantielle par la loi n° 2003-660 du 21 juillet 2003. Deux réductions d'impôt sont désormais applicables aux contribuables domiciliés en France investissant outre-mer, dont en Polynésie française: les réductions d'impôt prévues aux articles 199 *undecies* A et 199 *undecies* B du CGI. Ces mesures, destinées à promouvoir le développement économique de l'outre-mer, encouragent d'une part, l'investissement des particuliers dans l'immobilier et d'autre part, l'investissement des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu dans de nombreux secteurs d'activité. A ces mesures s'ajoute une troisième réduction d'impôt en faveur des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (article 217 *undecies* du CGI).

X Cabannes

Cour administrative d'appel de Paris, 24 mars 2006, Société Tahiti Pas Cher (n° 03PA01335)

Mots clefs: Absence d'accusé de réception de la réclamation - Contribution de solidarité territoriale - Doctrine administrative - Impôt sur les sociétés- Impôt sur les transactions - Mention des délais de recours - Rescrit fiscal (absence de prise de position formelle)

Un héritage contentieux peut se révéler décevant. De même la succession de juges sur une affaire n'entraîne pas forcément une appréciation plus favorable pour le requérant. La SARL Tahiti Pas Cher en fait l'expérience (courante) en obtenant de la cour administrative d'appel de Paris à la fois la censure du rejet de sa demande par le tribunal administratif de Papeete pour erreur quant à sa recevabilité et en même temps le rejet de ses prétentions au fond.

La société Tahiti Pas Cher a en effet succédé à la société en nom collectif (SNC) Boullot-Mantovani qui, par lettre en date du 26 mars 1997, avait demandé à l'administration fiscale son assujettissement à l'impôt sur les sociétés pour ne plus être soumis à l'impôt sur les transactions (et à son impôt «complémentaire»: la contribution de solidarité nationale). L'article 112-1, alinéa 4 du code des impôts polynésien laisse en effet aux SNC, aux commandites simples et aux sociétés en participation l'option entre les deux impositions. Se faisant, la Société Boullot-Mantovani avait atteint l'extrême limite du délai des trois premiers mois de l'année imparti par le même article. Or les exercices 1997 et 1998 avaient été soumis par les services de l'assiette à l'impôt sur les transactions.

La société Boullot-Mantovani avait alors déposé un recours devant le tribunal administratif de Polynésie qui le 20 décembre 2002 avait rejeté sa requête introduite au-delà d'un délai de trois mois. En effet, l'article 100 du décret du 5 août 1881 modifié, applicable en la matière aux termes de l'article R. 233 du code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel alors en vigueur (aujourd'hui R 772-4 du code de justice administrative), précise que le contribuable peut porter le litige devant le tribunal administratif de Papeete dans un délai de trois mois à compter du

rejet implicite de sa demande par le chef du territoire ou son délégué (soit l'administration fiscale) ayant gardé le silence pendant un délai de six mois. En l'espèce, il s'agissait d'un refus implicite.

Comme le souligne *La lettre de la Cour administrative d'Appel de Paris* (n° 84, avril 2006, p 4), l'intérêt principal de cette décision tient au motif de la censure de la décision de rejet du tribunal administratif de Papeete. En effet, pour que le délai de recours contentieux de trois mois, applicable en cas de décision implicite de rejet, soit opposable au contribuable encore faut-il que l'administration lui ait remis «un accusé de réception de la réclamation contentieuse mentionnant la date à laquelle, à défaut d'une décision expresse, cette réclamation sera réputée rejetée ainsi que les délais et les voies de recours à l'encontre de cette décision implicite de rejet» (2^e considérant). En l'espèce, en l'absence d'un tel accusé de réception le tribunal administratif ne pouvait, sans commettre d'erreur de droit, considérer les demandes de la société Boullot-Mantovani comme étant tardives.

La lettre de la Cour administrative d'Appel de Paris (précitée) précise que cette jurisprudence fait suite à son arrêt en date du 9 décembre 2005, (M Bouche, n° 02PA03612), par lequel la Cour a jugé que «l'absence de mention sur l'extrait de rôle nominatif, que l'administration adresse au contribuable, des délais dans lesquels le contribuable doit exercer cette réclamation est de nature à faire obstacle à ce que ces délais, prévus par les textes spécifiques à la Polynésie française, soient opposables au contribuable». A propos des avis d'imposition en métropole le Conseil d'Etat avait quant à lui jugé dans le même sens «que l'absence de mention sur l'avis d'imposition que l'administration adresse au contribuable de l'existence et du caractère obligatoire de la réclamation contre les impositions prévue à l'article R. 190-1 du livre des procédures fiscales, ainsi que des délais dans lesquels le contribuable doit exercer cette réclamation, est de nature à faire obstacle à ce que les délais prévus par les articles R 196-1 et R. 196-3 du livre des procédures fiscales soient opposables au contribuable» (arrêt du 27 juin 2005, n° 259368).

Quant au fond de l'affaire, il était simple. Les deux moyens avancés par la société Tahiti Pas Cher tenaient l'un à la lettre de la société Boullot-Mantovani par laquelle celle-ci aurait dû obtenir son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et l'autre à l'application de l'opposabilité de la doctrine administrative du fait d'une lettre du chef du service des contributions à sa destination.

La lettre en date du 26 mars 1997 envoyée *in extremis* par la société Boullot-Mantovani ne satisfaisait tout simplement pas aux exigences de l'article 112-1 alinéa 4 qui exige un «écrit [indiquant] la désignation de la société, l'adresse du siège social, les noms, prénoms et adresse de chacun des associés ou participants ainsi que la répartition du capital social entre ces derniers. [Cette demande] est signée par tous les associés ou participants». Or, en l'espèce la lettre de la société Boullot-Mantovani «ne comportait pas l'indication des noms et adresse de chacun des associés ainsi que la répartition du capital social; que, dès lors, à supposer même que la société n'aurait plus compté qu'un seul associé, lequel aurait signé la lettre en cause, cette dernière ne pouvait constituer une option valable pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés».

La société Tahiti Pas Cher invoquait aussi le bénéfice de l'article 421-2 du code des impôts polynésien instaurant une garantie des contribuables contre les changements de doctrine de l'administration fiscale. Cet article constitue un décalque de l'article L. 80 A (son 1^{er} alinéa reprend exactement les termes du 1^{er} alinéa de l'article L. 80 A) et de la substance de l'article L. 80 B du Livre des procédures fiscales applicable en France. Son deuxième alinéa est en effet ainsi rédigé: «Pour engager l'administration, la prise de position doit être écrite, être signée du chef du service des contributions et avoir été portée officiellement à la connaissance du contribuable. La demande de consultation de l'administration par le contribuable doit par ailleurs avoir été faite par écrit et comporter tous les éléments utiles pour apprécier sa situation. La prise de position invoquée par le contribuable doit se rapporter à sa situation personnelle et doit être antérieure à la date de dépôt de la déclaration ou, en l'absence d'obligation déclarative, à celle du paiement». Son application dépend donc de l'existence d'une prise de position formelle, écrite et signée, de la part du chef de l'administration. En l'espèce la cour estime que la lettre par laquelle le chef du service des contributions a informé la société Boullot-Mantovani du dégrèvement d'acomptes d'impôt sur les transactions versés par celle-ci au titre de l'exercice 1997, «ne peut être regardée comme une réponse à une demande de consultation, au sens des dispositions précitées, présentée par le contribuable auprès de l'administration des contributions et portant expressément sur l'assujettissement à l'impôt sur les transactions et à la contribution de solidarité territoriale». Par suite, l'article 421-2 du code des impôts n'a donc par matière à s'appliquer. Il semblerait que la cour ait ici appliqué la même solution que la cour administrative d'appel de Bordeaux qui, par arrêt du 6 février 1996 (n° 94461), avait refusé de qualifier de prise de position formelle une décision de dégrèvement qui ne comportait aucune motivation. **F Bin**

Cour administrative d'appel de Paris, 26 mai 2006, Société nationale de radiodiffusion et de télévision pour l'Outre-Mer (RFO) (n° 04PA00212)

Mots clefs: Assujetti partiel - Déductibilité limitée aux activités assujetties - TVA

La société RFO Polynésie n'est pas seulement «la voix de la France» au-delà des mers, elle est aussi un Janus en tant que redevable de la TVA (voir sur cet arrêt, *JCP éd A*, 2006, p 1582, obs J Buisson).

L'article 345-7 du code des impôts prévoit ainsi ce cas d'assujettissement partiel: «Les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée ou des opérations ouvrant droit à déduction, sont autorisés à déduire une fraction de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé ces biens et services dans les limites ci-après:

- lorsque les biens autres que les immobilisations et services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, la taxe qui les a grevés est déductible;

- lorsque les biens autres que les immobilisations et services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la taxe qui les a grevés n'est pas déductible;
- lorsque les biens autres que les immobilisations et services concourent à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres n'ouvrent pas droit à déduction, et pour les immobilisations, seule une fraction de la taxe qui les a grevés est déductible, selon le prorata prévu aux articles 345-8 et 345-9».

La société RFO Polynésie est organisée en deux activités bien distinctes: l'une de diffusion de programmes de radio et de télévision, qui n'engendre aucune recette et n'est donc pas soumise à la TVA, et l'autre de diffusion de messages publicitaires, organisée sous forme de régie publicitaire, lui procurant des recettes et donc soumise à la TVA.

Or, la société RFO Polynésie avait déclaré au titre des années 1998 et 1999 un montant de TVA facturée de 3 300 823 F CFP. L'administration fiscale ayant constaté lors d'une vérification que les montants de TVA collectés au titre de l'année 1999 apparaissant sur son compte bancaire s'élevaient à 19 340 663 F CFP, elle a notifié à la société RFO Polynésie un rappel de TVA.

La différence correspondait en fait à une déduction opérée par RFO Polynésie de la TVA payée par elle à l'occasion de dépenses qui relevaient exclusivement de son activité non imposable. La cour procède d'ailleurs à l'analyse de cette activité de diffusion de programme pour vérifier qu'elle ne pourrait être assujettie à la TVA, ce qui justifierait les procédés comptables reprochés par l'administration fiscale à RFO Polynésie. Mais elle constate l'absence de relations financières assimilables à des relations commerciales et donc à l'absence d'assujettissement possible à la TVA: «hormis les annonceurs publicitaires qui rémunéraient la société «Régie Inter Océans», régie publicitaire de la société RFO, afin d'avoir accès à ce moyen de diffusion, les bénéficiaires, en Polynésie française, du service de diffusion de programmes radio et télévision rendu, dans ce territoire, par «RFO Polynésie», ne versaient aucune rémunération en contrepartie de ce service; [...] les recettes de cet établissement étaient seulement constituées, d'une part, des sommes reversées par la société «Régie Inter Océans», d'autre part, de sommes versées par le siège, correspondant à une fraction du produit de la redevance audiovisuelle acquittée par les contribuables métropolitains; [enfin] les auditeurs et téléspectateurs de «RFO Polynésie» n'acquittaient en Polynésie aucune taxe ou redevance dont le produit aurait été reversé à cet établissement» (5^e considérant). La TVA liée à cette activité non assujettie ne pouvaient donc pas être déduite de la TVA collectée dans le cadre des activités assujetties de la régie publicitaire de RFO Polynésie.

L'affaire semble des plus simples et il est surprenant que la société RFO Polynésie ait pensé pouvoir obtenir une décision favorable de la part de la cour administrative d'appel.

On relèvera pour finir que le moyen de procédure invoqué à l'encontre de la procédure de contrôle semble plus relever des «moyens d'avocats» (dans le but de prévenir l'application de la jurisprudence Intercopie) que d'un moyen sérieux. En effet la société RFO Polynésie se plaignait de

ne pas avoir pu saisir la commission territoriale des impôts malgré son désaccord à propos du redressement. Or, sa demande de saisine de la commission en date du 23 février 2001 précédait de plusieurs mois la délibération n° 2001-208 de l'assemblée de la Polynésie française du 11 décembre 2001, qui a étendu (en modifiant l'article 347-2 du code des impôts de la Polynésie française) à la TVA les dispositions relatives au contrôle de l'impôt et par suite la possibilité de saisir la commission territoriale des impôts en cas de désaccord constaté à la suite de la notification de redressement. Cette disposition n'était tout simplement pas encore entrée en vigueur et l'administration ne pouvait que rejeter sa demande. **F Bin**

Cour administrative d'appel de Paris, 11 juillet 2006, Société Banque SOCREDO (n° 04PA00773)

Mots clefs: Acte anormal de gestion (oui) - Créance prétendue irrécouvrable - Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers - Rétrocession de crédits d'impôt

La banque SOCREDO, société anonyme d'économie mixte, a notamment pour clients des promoteurs immobiliers, dont elle finance les projets de construction à vocation hôtelière. Au titre de ce financement, qui peut prendre plusieurs formes (souscription d'actions, parts en numéraire, apports de terrains ou apports en compte courant non rémunérés), elle bénéficie des crédits d'impôt prévus à l'article 115-2 du code des impôts. Or, la banque SOCREDO s'était engagée, par contrat conclu avec les promoteurs, à reverser à ces derniers des sommes représentant une partie des crédits d'impôt qu'elle avait obtenus.

A la suite d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices 1997 et 1998, l'administration a considéré que les sommes ainsi reversées n'étaient pas déductibles des bénéfices de la société et présentaient en conséquence le caractère de revenus distribués, devant être soumis à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (article 171-1 du code des impôts).

La banque soutenait d'une part qu'elle effectuait ces versements dans le but d'inciter les promoteurs à s'adresser à elle plutôt qu'à d'autres investisseurs pour financer leurs projets, d'autre part que c'était grâce aux sommes qu'elle leur avait reversées qu'elle avait pu acquérir les crédits d'impôt attachés au financement des projets hôteliers.

Les juges, qu'il s'agisse du tribunal administratif de Papeete (jugement du 2 décembre 2003) ou de la Cour administrative d'appel de Paris, ne l'ont pas suivie. En effet, selon eux, la banque se bornait à procéder par affirmation, sans apporter un quelconque commencement de preuve de son propos: la banque ne démontrait pas l'intérêt direct qu'elle aurait eu à consentir les avantages qu'elle a consentis aux promoteurs dans le but de s'attacher leur clientèle, en particulier à partir d'une analyse de la concurrence existant entre les établissements bancaires qui exercent leur activité en Polynésie. Les charges que la banque avait déduites, n'ayant pas été exposées dans l'intérêt de l'entreprise, étaient en conséquence constitutives d'un acte anormal de gestion; elles ne pouvaient

qu'être réintégrées dans les bénéfices de la société et être regardées comme des bénéfices distribués, soumis à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

Le second problème soumis à la cour était relatif à une créance de plus de 2,6 millions FCP que la banque SOCREDO avait comptabilisée en pertes au titre de l'année 1997, au motif qu'elle aurait été irrécouvrable. Malheureusement, la banque n'a pu justifier du caractère irrécouvrable de sa créance. La perte enregistrée, se traduisant par une diminution de l'actif social au profit du débiteur de la somme en cause, et donc par un désinvestissement du même montant, c'est dès lors à bon droit que l'administration a soumis cette somme à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers. **J Buisson**

Cour administrative d'appel de Paris, 17 octobre 2006, M. Herry (n° 03PA00107)

Mots clefs: Domicile fiscal - Prélèvements à la source - Rémunérations

Par un jugement du 6 décembre 2002, le tribunal administratif de Papeete a annulé la décision implicite du ministère de la Défense rejetant la demande de M. Herry de remboursement de la retenue à la source prélevée sur son traitement durant son congé administratif. Le tribunal a renvoyé l'intéressé devant l'administration pour le versement des sommes correspondantes augmentées des intérêts au taux légal. Le ministère de la Défense a fait appel de ce jugement. L'intéressé avait été affecté à la direction du commissariat à la marine à Papeete du mois de juin 1992 au mois de mai 2000; il avait été en congé administratif du mois de septembre 1999 au mois de mai 2000.

Selon l'article 4 A du CGI, les personnes ayant leur domicile fiscal hors de France sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de leurs seuls revenus de source française. Nous savons que sur le plan fiscal la Polynésie est une entité indépendante (v, dans la présente chronique, les observations jointes de Jean-François Boudet sous trois arrêts des cours administratives d'appel de Bordeaux, Marseille et Paris). L'article 182 A du CGI 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». M Herry, durant son congé administratif, était affecté en Polynésie française où il résidait. Aussi les rémunérations versées par l'Etat, durant ce congé, ne sont pas des revenus de source française, même si elles ont été versées par l'intermédiaire du Commandant de la marine à Paris. Aucune retenue à la source n'aurait donc dû être opérée. **X Cabannes**

Cour administrative d'appel de Paris, 10 novembre 2006, Société Midnight Pearls c. Gouvernement du Territoire de la Polynésie française (03PA02363)

Mots clefs: Impôt sur les bénéfices réalisés sur les ventes dans le territoire - Impôt sur les sociétés - Siège social

Pour terminer cette chronique, une ultime affaire se doit d'y être rapidement signalée. Bien souvent les contribuables tentent, avec plus ou moins de bonheur, de voir le juge reconnaître leur domiciliation fiscale en Polynésie. Mais il est des cas où, à l'inverse, le contribuable essaie d'échapper aux prélèvements "polynésiens"; ainsi en allait-il en l'espèce.

Selon l'article 113-1 du code territorial des impôts, «sont passibles de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices réalisés par les entreprises ayant leur siège social en Polynésie française, et les bénéfices réalisés dans le territoire par les sociétés qui y disposent d'un établissement stable. Sont aussi considérées comme constitutives d'une entreprise exploitée en Polynésie française, les opérations de ventes au détail réalisées, sur la base de contrats conclus dans le territoire (même en l'absence d'installation fixe d'affaires ou de représentant), par une société dont le siège social est situé hors du territoire. Dans ce dernier cas, la société exploitant une entreprise en Polynésie française doit y désigner un représentant fiscal. Elle est imposée sur ses bénéfices de vente réalisés dans le territoire». La société Midnight Pearls soutenait que son siège social n'est pas situé en Polynésie française mais à Hong-Kong. Aussi, elle ne devrait être assujettie qu'à l'impôt sur les bénéfices réalisés sur les ventes dans le territoire.

Cependant, pour le juge administratif, la circonstance que la société ait été créée en 1995 à Hong-Kong, lieu qu'elle a désigné comme siège statutaire, n'est pas, à elle seule, de nature à établir que le siège de la société se situe à Hong-Kong. Or, s'il est constant que le directeur de la société Midnight Pearls se rend régulièrement à Hong-Kong pour de brèves périodes, la société n'établit pas que l'objet de ces déplacements est l'assistance à des réunions de son conseil d'administration. De plus, la société dispose de salariés en Polynésie française alors qu'elle n'établit ni même n'allègue en avoir à Hong-Kong, d'où, d'ailleurs, elle n'a manifestement effectué aucun acte de vente depuis sa création. Enfin, la société Midnight Pearls est d'une part totalement autonome par rapport à toute autre société et d'autre part enregistrée au registre du commerce et des sociétés en Polynésie française. Aussi, la cour a estimé qu'il résulte de cet ensemble d'éléments que le siège social de la société Midnight Pearls est situé en Polynésie française. Cette société ne peut donc réclamer l'application du dernier alinéa de l'article 113-1 du code territorial des impôts. Comme quoi, le paradis n'est pas le même pour tous... **X Cabannes**

