

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANÇAISE – ANNEES 2023 ET 2024

Avec les contributions de Fabrice Bin, professeur à Sciences Po Toulouse; Xavier Cabannes, professeur à l'Université Paris Cité, coordonnateur de la chronique; Alexandre Guigue, professeur à l'Université Savoie Mont Blanc; Romain Micalef, maître de conférences à l'Université Paris Cité; Alain Pariente, professeur à l'Université de Bordeaux; ainsi que Inès Bonnet, Sirine Louahem et Karim Wehbi, étudiants du Master 2 Juriste fiscaliste de l'Université Paris Cité.

Les arrêts commentés sont classés par ordre chronologique

La dernière livraison de cette chronique est parue fin 2022, dans le volume 28, et portait sur les années 2021 et 2022.¹ Cette nouvelle livraison, portant sur les années 2023 et 2024, est dédiée à la mémoire du Professeur Jacques Buisson, décédé au mois de novembre 2023. Jacques Buisson a écrit régulièrement dans cette chronique, dès sa première livraison en 2006 et ensuite dans les livraisons parues en 2007, 2008, 2013, 2016, 2017 et 2018. Il gardait d'excellents souvenirs des différentes missions d'enseignement qu'il avait eu l'occasion d'accomplir à l'Université de la Polynésie française, alors que celle-ci était liée par convention avec l'université Paris Descartes-Paris 5 pour l'implantation en Polynésie d'un Master *Administration des collectivités territoriales* qu'il dirigeait alors à Paris 5.

Tribunal des conflits, 6 février 2023, n° C4259, Caisse de prévoyance sociale de la Polynésie française

Saisi le 10 octobre 2022, le Tribunal des conflits devait trancher une question de compétence à la suite du jugement n° 2200003 en date du 29 septembre 2022, par lequel le tribunal administratif de la Polynésie française avait été saisi des demandes de la Caisse de prévoyance sociale de la Polynésie française tendant à le voir - notamment - décliner sa compétence.

En l'espèce, la direction du commissariat d'outre-mer en Polynésie française avait établi, entre janvier 2012 et novembre 2013, dix-neuf factures concernant les

¹ Il est possible de consulter les livraisons précédentes de cette chronique aux volumes 12 à 20, 22 à 24, 26 et 28 cette Revue.

« transports sanitaires urgents (Evasan) ». Le Tribunal des conflits précise que ces transports étaient assurés entre novembre 2010 et novembre 2012 par des personnels de l'armée. La direction générale des finances publiques a notifié à la Caisse de prévoyance sociale de la Polynésie française (CPS) dix-neuf titres de perception sur la base des factures précitées. C'est ainsi que le comptable public de la direction des finances publiques de Polynésie française a adressé à la CPS dix-neuf commandements de payer en date 27 mars 2014. Le montant total de ces commandements s'élève à 78 997 571 FCP, majorations et frais inclus. Il s'avère que les contestations de la CPS ont été rejetées la conduisant à saisir la juridiction judiciaire en contestation de la validité des titres de perception et de la régularité des actes de poursuites.

Il convient de souligner que selon l'alinéa 1er de l'article L. 213-6 du Code de l'organisation judiciaire, si le juge de l'exécution connaît des difficultés relatives aux titres exécutoires et des contestations qui, les unes et les autres, s'élèvent à l'occasion de l'exécution forcée, c'est à la condition qu'elles n'échappent pas à la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire. Le Tribunal des conflits cite d'ailleurs cette disposition, mais il la relative en rappelant que la Cour de cassation (Cour de cassation, 3 juin 2021, n° 19-23.724) a eu l'occasion de déclarer les juridictions judiciaires incompétentes pour connaître des demandes de la CPS aux fins d'annulation des titres exécutoires et commandements de payer. Dans cette affaire, la Cour de cassation avait considéré que les litiges relatifs à l'existence, au montant et à l'exigibilité de ces créances relèvent, dès lors, de la compétence de la juridiction administrative. Saisie par la Caisse de prévoyance sociale de la Polynésie française aux fins d'annulation des titres exécutoires et commandements de payer qui lui avaient été notifiés pour le paiement de ces créances, la cour d'appel avait constaté la prescription de ces dernières et prononcé la décharge des sommes litigieuses. Selon la Cour de cassation, en statuant sur ces demandes qui ne relevaient pas de la compétence des juridictions judiciaires, la Cour d'appel avait excédé ses pouvoirs.

Dans l'affaire ici commentée, il est important de rappeler que le tribunal administratif de la Polynésie française avait retenu sa compétence pour connaître de la demande d'annulation des titres exécutoires dans la droite ligne de la jurisprudence de la Cour de cassation du 3 juin 2021 précitée. En revanche, il avait considéré que la demande d'annulation des commandements de payer était fondée sur des moyens se rattachant à la contestation en la forme de ces actes de poursuites et s'étaient ainsi tourné vers le Tribunal des conflits lui laissant le soin de décider sur la question de compétence.

Finalement, le contentieux inhérent à l'exécution des titres émis par les personnes morales de droit public obéit à des critères relativement clairs (LPF, article L. 281 ; CGCT, article L. 1617-5). Les contestations relatives au fond, celles qui ont trait

autrement dit à l'existence de la créance, à son montant ou à son exigibilité et qui donnent lieu suivant le cas, à "opposition à contrainte" (créances fiscales) ou à "opposition à exécution" (créances non fiscales) doivent être portées devant le juge judiciaire ou le juge administratif selon la nature de l'impôt à recouvrer ou selon que la créance non fiscale considérée relève du droit civil ou du droit administratif. En revanche, les contestations portant sur la régularité formelle des actes de poursuite (commandements, procès-verbaux, procédures d'exécution de droit commun) et qui donnent lieu à "opposition à poursuites" relèvent, quant à elles, de la compétence du juge judiciaire de l'exécution (LPF, article L. 281, al. 4; CGCT, article L. 1617-5, 2° ; Tribunal des conflits, 23 février 2004, n° 04-03336: Bull. civ., Tribunal des conflits, n° 6, p. 8).

Ainsi, une opposition à poursuites de la créance de l'État (contestation portant sur la régularité en la forme de l'acte litigieux et ne remettant en cause ni l'existence, ni le montant, ni l'exigibilité) emporte donc la compétence de la juridiction de l'ordre judiciaire et par conséquent du juge de l'exécution, après réclamation préalable lorsque celle-ci est obligatoire (Cour de cassation, avis, 14 mai 2001; Bull. inf. Cour de cassation. 15 juillet 2001, p. 7; Tribunal des conflits, 23 juin 2003, n° 03357: JurisData n° 2003-229723; Bull. civ., Tribunal des conflits, n° 21, p. 27; Tribunal des conflits, 23 février 2004, précité; Cour de cassation, 1^{ère} civ., 30 juin 1998: Bull. civ. I, n° 232, p. 160.).

En définitif, le juge judiciaire, juge de l'exécution, est seul compétent pour connaître des contestations qui portent sur la régularité en la forme de l'acte, telle qu'une action dirigée contre un avis à tiers détenteur ayant permis la saisie du revenu minimum d'insertion (Cour de cassation, chambre commerciale, 20 mars 2007, n° 06-11.412: JurisData n° 2007-038092). C'est en ce sens que tranche le Tribunal des conflits en se fondant spécifiquement sur les dispositions de l'article LP. 715-6 du code des impôts de la Polynésie française qui dispose qu' « *A défaut de paiement des sommes mentionnées dans l'avis de mise en recouvrement ou de demande de sursis de paiement avec constitution de garanties dans les conditions prévues par l'article LP. 611-2, et avant l'engagement des poursuites, le comptable chargé du recouvrement notifie au redevable une mise en demeure par pli recommandé avec avis de réception. Il peut également la lui faire signifier par exploit d'huissier. La mise en demeure est rédigée en double exemplaire dont l'original est conservé à la recette des impôts* ».

Il considère à ce titre qu'une demande d'annulation d'un commandement fondée sur l'absence d'envoi d'une mise en demeure par lettre recommandée avec accusé de réception doit précéder le premier acte de poursuites et ne peut, dans le cas contraire, être exigible au titre de l'impôt. Il en va de même concernant le défaut de publication de la nomination du comptable public.

C'est finalement sur le fondement de l'article L. 213-6 du code de l'organisation judiciaire, combiné à celui de l'article LP. 715-6 du code des impôts de la Polynésie française, que le Tribunal des conflits retient la compétence du juge de l'exécution et, par voie de conséquence, celle de la juridiction de l'ordre judiciaire aux motifs que la contestation des actes de poursuites émis à l'encontre de l'intéressée n'ont pas été précédés de la lettre de mise en demeure et que la nomination des comptables publics les ayant émis n'a pas été publiée. **Romain Micalet**

Conseil d'Etat, 10^{ème} chambre, 28 septembre 2023, n° 461848, M. B.

Un jour ou l'autre, il faudra bien payer l'impôt ... C'est la morale (citoyenne) que le Conseil d'Etat a fait triompher dans cet arrêt qui traduit bien la rigueur du recouvrement.

En l'espèce, un loueur en meublé en Polynésie française avait pris l'habitude de ne pas payer ses impôts, pendant de nombreuses années, à savoir la contribution des patentes (pendant cinq ans) l'impôt sur les transactions (pendant trois ans), l'impôt foncier (pendant huit ans) et la contribution de solidarité territoriale sur les professions et activités non salariées (pendant trois ans), ce qui représentait une somme totale de 9 993 013 francs CFP.

Une telle constance s'appuyait un dynamisme contentieux inversement proportionnel à son action en tant que contribuable. En effet, celui-ci avait été assujéti du fait de son activité de loueur en meublé à ces diverses contributions qu'il n'avait pas réglé intégralement. Il s'était vu adressé par le payeur de la Polynésie française, un « bordereau de situation » récapitulant les sommes dues, à hauteur de 9 993 013 francs CFP. Après le rejet implicite de sa réclamation, il avait saisi le tribunal administratif de la Polynésie française qui, avait prononcé la décharge partielle de l'obligation de payer les impositions en litige. La Cour administrative d'appel de Paris avait ensuite annulé ce jugement mais le Conseil d'Etat, statuant au contentieux, avait également annulé cet arrêt. Après renvoi à la Cour administrative d'appel de Paris qui avait de nouveau annulé le jugement du tribunal administratif, le requérant se pourvoit en cassation.

Le Conseil d'Etat faisait face sans conteste à une question de procédure plus que de fond. Les interrogations portaient principalement sur les délais de recours à la lumière des dispositions applicables au litige. Le Conseil d'Etat rappelle les éléments essentiels liés aux délais qui permettent le règlement du litige (1) avant de trancher définitivement cette affaire (2).

1. L'article 719-1 du code des impôts de la Polynésie française, applicable en l'espèce limite à quatre ans le délai dont dispose les comptables chargés du

recouvrement pour engager des poursuites contre un contribuable en retard de paiement. Parallèlement, les articles LP. 750 et LP. 751 du code des impôts de la Polynésie française précisent les conditions et délais de recours qui doivent être lues en lien avec l'article R. 421-5 du code de justice administrative. Celui-ci exige en effet que la notification d'une décision administrative s'accompagne de la mention des voies de recours sous peine que ces délais soient inopposables au requérant. Ainsi, le Conseil d'Etat juge, qu'en écartant comme irrecevable le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement ne respectant pas les délais prévus à l'article 719-1 du code des impôts de la Polynésie française précité qu'invoquait le requérant, la Cour administrative d'appel a commis une erreur de droit. La juridiction d'appel aurait dû rechercher si la notification mentionnait les délais et voies de recours. Le Conseil d'Etat annule donc...encore... l'arrêt de la Cour.

Fondé à statuer définitivement au fond (article L. 821-2 du code de justice administrative), le Conseil d'Etat met... enfin... un terme à cette affaire.

2. Il s'intéresse en premier lieu au délai de l'appel qui était contesté. Ici, le Conseil d'Etat rappelle que le jugement attaqué « n'a pas été notifié au Haut-commissaire de la République en Polynésie française mais seulement au payeur de la Polynésie française, le 19 juillet 2016, et comportait, en outre, l'indication erronée selon laquelle l'appel pouvait être exercé dans le délai spécial prévu par l'article R. 200-18 du livre des procédures fiscales ». Il juge logiquement que cette notification n'a pas été de nature à faire courir le délai d'appel à l'encontre de l'Etat et en déduit que « *le recours présenté par le ministre de l'économie et des finances, enregistré le 4 novembre 2016, était encore recevable à cette date* ».

Sur le fond le Conseil d'Etat opère un raisonnement qui, en application de sa jurisprudence Amar (Conseil d'Etat, Section, 31 mars 2017, *M. Amar*, n° 389842), limite à un an le délai de réclamation contre une décision ne comportant pas la mention des voies et délais de recours. Or en l'espèce, le requérant n'a pas contesté dans ce délai les différents modes de recouvrement qui lui ont été adressés (commandement de payer en date du 22 mai 2008, avis à tiers détenteur en date du 1er septembre 2009, commandement de payer en date du 19 novembre 2012, dont l'avis de réception a été signé par le destinataire le 6 décembre 2012 et commandement de payer du 22 janvier 2014, dont l'avis de réception a été signé par le destinataire le 10 février 2014). En conséquence, le Conseil d'Etat en déduit logiquement que le tribunal administratif ne pouvait pas accueillir le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement pour le décharger de son obligation de payer ses impositions.

Enfin, le Conseil d'Etat écarte ensuite rapidement les autres moyens soulevés. D'une part, il écarte le moyen tiré de l'absence de titres exécutoires en application de

l'article 711-2 du code des impôts de la Polynésie française. En effet, le Conseil d'Etat rappelle que le comptable public peut poursuivre le recouvrement d'impôts perçus par voie de rôles. D'autre part, et pour finir, il rappelle qu'une contestation sur l'assiette de l'impôt ne peut pas être présentée à l'appui d'une demande de décharge de l'obligation de payer. En l'espèce, le requérant souhaitait faire étudier un moyen contestant sa qualité de redevable légal de ces impositions qui est un moyen relatif au contentieux de l'assiette et non à celui du recouvrement. (en application de la distinction classique en matière de contentieux fiscal entre les article L.199 et L. 281 du Livre des procédures fiscales).

Tous ces éléments conduisent donc logiquement le Conseil d'Etat à rejeter la demande tendant à la décharge de ces impositions: l'acharnement contentieux a fini par payer... les impôts. **Alain Pariente**

Cour de cassation, chambre commerciale, 11 octobre 2023, n° 21-20.391, M. V. et n° 21-22.284, Société Kahiariki

Par deux arrêts du 11 octobre 2023, rendus dans deux affaires différentes, la chambre commerciale de la Cour de cassation est venue rappeler l'importance du contradictoire en matière de procédures fiscales. De tels arrêts « polynésiens » de la Cour de cassation en matière de droits d'enregistrement sont suffisamment rares pour s'y arrêter le temps d'une brève note. Dans la première espèce, M. V. a acquis auprès d'une SCI un bien immobilier; cette vente a été soumise au droit fixe de 10 000 francs CFP, prévu à l'article LP. 2 de la loi du pays n° 2009-8 du 6 mai 2009. Dans la seconde espèce, la société Kahiariki a acquis auprès de la même SCI un bien immobilier et la vente a été ici aussi soumise au droit fixe de 10 000 francs. Dans les deux cas, le receveur conservateur des hypothèques a estimé que la vente devait être soumise au droit d'enregistrement au taux de droit commun (article 1^{er} de la délibération de l'Assemblée territoriale de la Polynésie française n° 88-111 du 29 septembre 1988) et a donc émis contre chacun des deux redevables un avis de mise en recouvrement d'un rappel de droits. Les deux redevables se sont acquittés du rappel de droits. Ce sont ces deux AMR que les deux contribuables ont contesté, tout en demandant la restitution des droits supplémentaires ainsi acquittés.

Les deux demandes d'annulation étaient fondées sur la violation du principe du contradictoire, ce que n'a pas suivi la Cour d'appel de Papeete. Aussi, dans les deux pourvoi en cassation, était-il avancé, en des termes identiques, « qu'en application de l'article 1^{er} de la délibération n° 78-3 du 20 janvier 1978 et de l'article LP. 421-1 du code des impôts de la Polynésie française, une procédure contradictoire s'impose en cas d'insuffisance, d'inexactitude, d'omission ou de dissimulation affectant les éléments servant de base au calcul des droits ; que cette formule inclut l'erreur qui a

pu être commise quant au taux applicable eu égard aux caractéristiques de l'opération; que tel était le cas en l'espèce; qu'en écartant l'application du principe du contradictoire, les juges du fond ont violé l'article 1^{er} de la délibération n° 78-3 du 20 janvier 1978 et l'article LP. 421-1 du code des impôts de la Polynésie française ». La délibération de l'Assemblée territoriale de la Polynésie française n° 78-3 du 20 janvier 1978 a modifié et complété la procédure de redressement et les pénalités applicables en cas d'insuffisance de prix constatées dans l'évaluation des biens en matière de droits d'enregistrement. L'article LP. 421-1, du code des impôts de la Polynésie dispose: « Sous réserve des dispositions de la section II du présent chapitre, lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits ou taxes dus en vertu du présent code, les rectifications correspondantes sont effectuées suivant la procédure suivante. L'administration fait connaître au contribuable la nature et les motifs des rectifications envisagées. Elle l'invite à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de la notification. Sur demande motivée de l'intéressé, le vérificateur peut lui accorder un délai supplémentaire dans la limite de trente jours » (une recherche systématique sur Légifrance montre que c'est, a priori, la première fois que la Cour de cassation connaît de cet article). On reconnaît là les termes de l'article L. 55 du Livre (national) des procédures fiscales: « lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du code général des impôts ou de l'article L. 2333-55-2 du code général des collectivités territoriales, les rectifications correspondantes sont effectuées suivant la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 ». L'article L. 17 du même code dispose d'ailleurs: « En ce qui concerne les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière ou la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elle est due au lieu et place de ces droits ou taxe, l'administration des impôts peut rectifier le prix ou l'évaluation d'un bien ayant servi de base à la perception d'une imposition lorsque ce prix ou cette évaluation paraît inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis ou désignés dans les actes ou déclarations. La rectification correspondante est effectuée suivant la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 55, l'administration étant tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés et des évaluations fournies dans les actes ou déclarations ».

Dans les deux espèces, pour les redevables la formulation « en cas d'insuffisance, d'inexactitude, d'omission ou de dissimulation affectant les éléments servant de base au calcul des droits » incluait aussi l'erreur relative au taux d'imposition appliqué à l'opération en cause.

Comme le rappelle la Cour de cassation, aux termes de l'article 1^{er} de la délibération de 1978, « lorsque le service de l'enregistrement constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul du droit d'enregistrement et du droit de transcription, le receveur de l'enregistrement fait connaître au redevable la nature et les motifs du redressement envisagé. Il invite en même temps l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de cette notification ». La Cour d'appel de Papeete avait considéré que la procédure des deux AMR en cause n'entrait pas dans le champ d'application de cette disposition, dès lors que les éléments servant de base au calcul de l'impôt (prix de vente des deux biens immobiliers) restaient inchangés. Pour la Cour d'appel il y avait une application erronée d'un droit dérogatoire, et non une modification d'un élément « servant de base au calcul des droits », aussi la procédure contradictoire n'était pas de mise.

En cela la Cour de cassation n'a pas suivi le juge d'appel. Pour elle, « l'administration qui remettait en cause le régime fiscal applicable à l'enregistrement de l'acte de vente litigieux constatait, par là même, une inexactitude dans les éléments servant de base au calcul du droit d'enregistrement », aussi elle « devait, par conséquent, mettre en œuvre la procédure contradictoire préalable à la mise en recouvrement ».

La solution dégagée par le juge de cassation est claire, lorsque l'administration remet en cause le régime fiscal applicable à une opération d'achat d'un bien immobilier, elle constate « par là même » une inexactitude dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt et doit donc mettre en œuvre la procédure contradictoire préalablement à toute mise en recouvrement. Le caractère fondamental de la procédure contradictoire lorsque l'administration vient réclamer un supplément d'impôt à un redevable, qui n'entrave pas l'action de l'administration fiscale, prime finalement sur la subtilité dans l'interprétation d'une disposition et c'est très bien ainsi... **Xavier Cabannes**

Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} chambre, 13 décembre 2023, n° 22PA02925, M. B.

La Cour administrative d'appel de Paris a rendu un arrêt de rejet le 13 décembre 2023 au sujet du refus de régularisation des déclarations administratives pour obtenir l'exonération temporaire de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française.

La position de la Cour administrative d'appel de Paris est classique et s'explique à l'aune du texte de loi. Toutefois, il est nécessaire qu'un rappel des faits et de la procédure soit effectué.

En l'espèce, un permis de travaux immobiliers pour la construction d'une maison d'habitation sur une parcelle cadastrée a été délivré le 7 août 2006. Un certificat de conformité a été accordé le 3 août 2018. L'impôt foncier sur les propriétés bâties a été appliqué pour les années 2015 à 2018.

Le requérant a demandé au tribunal administratif de la Polynésie française de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations d'impôt foncier sur les propriétés bâties au titre des années 2015 à 2018. Le demandeur se fonde sur l'article LP. 223-1 du code des impôts de la Polynésie française qui dispose que les constructions nouvelles ne sont soumises à l'impôt foncier sur les propriétés bâties que la 6^{ème} année suivant celle de leur achèvement. Les trois années suivant la période d'exemption temporaire, l'impôt foncier n'est établi que sur la moitié de la valeur locative de l'immeuble.

Pour bénéficier de l'exonération, il faut que soit déposée une déclaration dans les 30 jours suivant la situation d'occupation de l'immeuble. Elle doit être accompagnée du certificat de conformité délivré en application des dispositions du code de l'aménagement et de l'urbanisme. La déclaration doit comprendre l'identité du propriétaire ainsi que la situation des biens, la nature des travaux entrepris, la description de l'immeuble et sa destination, la valeur vénale de l'immeuble (article LP. 224-2 code des impôts de Polynésie française).

L'administration soutenait que la maison a terminé d'être édifiée en 2006. Le demandeur était donc redevable de l'impôt foncier à compter de 2015. L'administration s'était fondée sur la circonstance qu'un permis de travaux et de crédit a été accordé en 2006 pour la finition des travaux autorisés par un permis antérieur. Elle avait également fondée sa position sur une attestation notariale du 23 octobre 2018 qui faisait état du fait que la maison avait été terminée d'être édifiée en 2006 et sur une attestation sur l'honneur qui témoignait de l'occupation des lieux et de l'utilisation des ouvrages d'assainissement avant le 27 juin 2018.

Les parties soutiennent que même si le permis a été délivré en 2006, à la suite à de difficultés les travaux ont dû reprendre en 2012. Ils ne sont donc pas imposables à compter de 2015 mais seulement postérieurement. Une décharge de l'imposition était donc demandée.

Le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté la demande le 15 mars 2022 (jugement n° 2100369). Le demandeur a saisi la Cour administrative d'appel de Paris en annulation du jugement.

La question de droit qui se pose est celle de savoir dans quelle mesure le juge peut accorder une exonération quand celle-ci n'est pas demandée dans les délais.

La Cour administrative d'appel soutient qu'aucune preuve n'a été fournie à l'appui de ce que les parties font valoir quant à la difficulté de réalisation des travaux. La fourniture d'une attestation du notaire en date de 2022 ainsi que la nécessité de délivrer un certificat de conformité avant l'occupation d'une construction ne permettent pas de remettre en cause les constatations effectuées par l'administration. La Cour rappelle ces éléments de faits mais fait prévaloir l'absence de dépôt de déclaration pour pouvoir bénéficier de l'exonération.

En effet, la Cour ajoute que l'exemption ne trouvait pas à s'appliquer dans la mesure où le demandeur n'avait pas effectué ses obligations déclaratives dans les délais. Dans ces circonstances, la demande est rejetée.

S'agissant du texte de loi, la Cour administrative d'appel de Paris n'autorise pas une régularisation de dépôt de la déclaration en application de l'article LP. 471-1 du code des impôts de Polynésie française. Cet article dispose que « le bénéfice des crédits, réductions ou exonérations d'impôts de tous types prévus par le présent code est subordonné à la déclaration régulière des éléments servant de base au calcul des impôts sur lesquels lesdits crédits, réductions ou exonérations ont vocation à s'appliquer. [...] Il en résulte que les crédits, réductions, ou exonérations d'impôts ne peuvent être déterminés ou imputés sur des impositions consécutives à des redressements ou taxations d'office effectués par la direction des impôts et des contributions publiques. » Cet article, est appliqué strictement et de manière systématique par le juge d'appel comme en témoigne les arrêts suivants.

La Cour administrative d'appel de Paris fait une application constante de l'article précité dans plusieurs arrêts. Dans son arrêt du 13 avril 2018 (n° 17PA00936), elle jugeait que les parties ayant omis de déclarer au service compétent qu'ils avaient donné en location les biens en cause, n'ont pas satisfait à l'obligation déclarative de l'article LP. 224-1 du code des impôts de la Polynésie française. Ainsi, conformément à l'article LP. 471-1 du code précité, cette circonstance fait obstacle à ce que les contribuables puissent régulariser le dépôt de la déclaration et bénéficier

de la mesure d'exonération. Dans l'arrêt du 11 mars 2020 (n° 18PA00103), la Cour administrative d'appel de Paris a statué de manière identique. Les parties n'ont pas satisfait à l'obligation déclarative.

En conséquence, nonobstant la régularisation dans le délai de réclamation, les parties ne peuvent pas bénéficier de l'exonération prévue pour les propriétés bâties (article LP. 223-1 du code précité). **Inès Bonnet**

Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} chambre, 20 mars 2024, n° 22PA04903, Société Synergence Communication

Nous sommes plongés dans un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 20 mars 2024, qui avait pour objectif de se prononcer sur la saisine, par un contribuable faisant l'objet d'une taxation d'office, du directeur de la Direction des Impôts et des Contributions Publiques (DICP) dans le cadre du recours hiérarchique.

Pour mémoire, la procédure suivant la notification d'un redressement offre au contribuable la possibilité de rencontrer les supérieurs hiérarchiques de l'agent vérificateur, afin de discuter utilement du bien-fondé de l'imposition dans un cadre plus ouvert, propice à une résolution amiable des divergences et en dehors de tout contentieux. Etant précisé que cette garantie est substantielle, et que sa violation par l'administration fiscale entraîne nécessairement l'irrégularité de la procédure d'imposition. Au cas particulier, la société requérante avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité sur les exercices 2016 à 2018, au terme de laquelle le service vérificateur avait mis à sa charge des sommes supplémentaires au titre de l'impôt sur les sociétés, de la taxe sur la valeur ajoutée et de la patente. La société n'ayant pas présenté de comptabilité probante au cours de la vérification, la procédure de taxation d'office avait été appliquée.

A la suite de la notification des rectifications envisagées par le service, le contribuable avait sollicité la saisine des supérieurs hiérarchiques de l'agent vérificateur comme suit:

- par un courrier du 15 septembre 2020, soit trois semaines après réception de la proposition de rectifications, le contribuable avait demandé la saisine « des supérieurs hiérarchiques ». L'administration avait fait partiellement droit à cette demande, prévoyant un entretien avec le supérieur hiérarchique direct le 29 septembre 2020, soit cinq semaines après réception de la proposition de rectifications;
- par un courrier du 30 septembre 2020, à défaut de convocation devant le directeur de la DICP, le contribuable avait réitéré sa demande d'entretien, sans succès;

- par un courrier du 15 octobre 2020, la société requérante avait sollicité la saisine de la Commission des impôts, qui lui avait également été refusée.

Face à ces refus, le contribuable avait contesté les impositions mises à sa charge devant le tribunal administratif de Polynésie française, soulevant plusieurs vices de procédure et notamment la violation des deux garanties fondamentales que constituent les recours devant le directeur de la DICP et la Commission des impôts. La juridiction de première instance ayant rejeté sa requête, il avait interjeté appel devant la Cour administrative d'appel de Paris qui a considéré le moyen tiré de la violation des deux garanties susmentionnées infondé, et validé les impositions mises à sa charge.

En effet, le juge de l'impôt rappelle que tout contribuable est en droit de rencontrer le directeur de la DICP, dès lors que des divergences subsistent après l'entretien avec le supérieur hiérarchique direct, à condition que sa demande soit formulée dans le délai légal de saisine de la Commission des impôts (article LP. 413-1 du code des impôts de la Polynésie française).

Cela étant, il est précisé que le recours devant la Commission n'est pas ouvert aux contribuables faisant l'objet d'une taxation d'office, sauf en cas de vérification de comptabilité engagée au préalable. Cette saisine de la Commission devant alors intervenir dans un délai de 30 jours à compter de la notification du redressement (article LP. 432-2 du code des impôts de la Polynésie française), laquelle peut être suspendue uniquement en cas de saisine du directeur de la DICP. Ainsi, il en découle que le contribuable faisant l'objet d'une taxation d'office suite à une vérification de comptabilité doit saisir le directeur de la DICP après le recours devant le supérieur hiérarchique direct de l'agent vérificateur et avant l'expiration d'un délai de 30 jours à compter de la notification du redressement.

Dès lors, la demande de saisine « des supérieurs hiérarchiques » a été jugée irrégulière, au motif que la rencontre avec le directeur de la DICP ne saurait être sollicitée avant un entretien préalable avec le supérieur hiérarchique direct laissant subsister un désaccord, et que la deuxième saisine du directeur était intervenue hors délai. Précisant en conséquence qu'à défaut de saisine valable du directeur, le délai permettant celle de la Commission n'avait pas été suspendu, de sorte que la demande du contribuable en ce sens était également hors-délai.

En pratique, cette contrainte temporelle rend impossible la rencontre du directeur de la DICP par le contribuable. En effet, il est improbable que celui-ci puisse prendre connaissance des redressements, saisir le supérieur hiérarchique direct et le rencontrer, le tout dans un délai de 30 jours à compter de la notification du redressement.

En outre, si l'administration prévoit le recours devant le supérieur hiérarchique direct après ce délai, le contribuable diligent serait privé de cette garantie substantielle.

Par ailleurs, cette situation crée une différence de traitement entre deux contribuables faisant l'objet d'une taxation d'office, puisque celui ne faisant pas l'objet d'une vérification de comptabilité ne peut pas engager de recours devant la Commission des Impôts, et n'est donc pas tenu par quelconque délai pour saisir le directeur.

Ainsi, cet arrêt remet en cause la garantie fondamentale du recours devant le directeur de la DICP, porte atteinte aux droits de la défense du contribuable et risque d'instaurer une différence de traitement injustifiée. Pour remédier à cette situation, une solution consisterait à prévoir la suspension du délai de saisine de la Commission des Impôts par la saisine du supérieur hiérarchique direct. **Karim Wehbi**

Conseil d'Etat, 10^e et 9^e chambres réunies, 25 mars 2024, n° 490578, M. X et autres, ordre des avocats au Barreau de Papeete et société Imagine Promotion et autres

Si la Polynésie française jouit d'une autonomie spéciale par rapport aux autres collectivités d'outre-mer et que celle-ci s'incarne, symboliquement, dans des lois du pays adoptées par son assemblée législative, le statut juridique de ces lois montre que cette autonomie demeure relative. Contrairement aux « lois de pays » de la Nouvelle-Calédonie dont le contrôle échet au Conseil constitutionnel, les lois du pays relèvent du Conseil d'Etat qui fait porter sur elles le contrôle de légalité classique qui s'applique aux actes réglementaires (article 180-1 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004). C'est ainsi qu'un vice procédural, en l'occurrence le non-respect du règlement intérieur de l'assemblée polynésienne, est susceptible d'entraîner l'annulation pure et simple d'une loi du pays dès lors que l'irrégularité constatée a pu « priver les représentants à l'assemblée de la Polynésie française d'une garantie » et que celle-ci a pu « exercer une influence sur le sens de la délibération attaquée », conformément à la jurisprudence Danthony du Conseil d'Etat.

La loi du pays attaquée en l'espèce est la loi du pays n° 2023-37 du 15 décembre 2023 portant diverses mesures fiscales dans le cadre de l'approbation du budget de la Polynésie française pour l'exercice 2024. Son régime juridique est spécifique et organisé par la loi organique du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française. Un recours en annulation devant le Conseil d'Etat est possible à compter de la publication de l'acte de promulgation du texte incriminé (art. 180). L'article 180-3 I précise que le haut-commissaire, le président de la Polynésie

française ou six rep susceptible résentants à l'assemblée peuvent en demander l'annulation. L'article 180-3 II ouvre ensuite la même possibilité aux personnes physiques ou morales justifiant d'un intérêt à agir. En l'espèce, la première requête (n° 490578) est portée par six représentants de l'assemblée. La deuxième est portée par l'ordre des avocats au barreau de Papeete et tend à l'annulation de l'article LP. 4 de la même loi du pays (n° 490871). La troisième a été introduite par la société Imagine Promotion, et d'autres requérants, et demande l'annulation des articles LP. 4, LP. 15 et LP. 16 du même texte (n° 490874). Le Conseil d'Etat a joint les différentes requêtes et n'a pas eu de difficultés pour écarter les fins de non-recevoir opposées à la troisième requête au motif que les articles incriminés ont une portée fiscale « susceptible d'affecter les conditions d'exercice de l'activité de promotion immobilière des sociétés requérantes ». En effet, l'article LP. 4 modifiait les taux des droits d'enregistrement pour les cessions d'actions ou de parts sociales de sociétés dont l'actif est majoritairement composé de la valeur des immeubles qu'elles possèdent. Pour sa part, l'article LP. 16 modifie les conditions de l'assujettissement de la vente d'immeubles à des droits d'enregistrement. L'intérêt à agir de la société Imagine Promotion et d'autres entreprises ne faisait pas de doute. Au regard de l'irrégularité procédurale soulevée, le nombre de requêtes et le nombre d'articles attaqués importaient peu puisque le principal grief tenait à la procédure suivie pour adopter la loi du pays. C'est donc l'ensemble du texte qui risquait l'annulation.

Conformément aux dispositions de la loi organique de 2004 et au règlement intérieur de l'assemblée de la Polynésie française, le projet de loi du pays objet du litige a été transmis par le président de l'assemblée à la commission de l'économie, des finances, du budget et de la fonction publique. Après s'être réunie le 21 novembre 2023, la commission a adopté une version amendée du projet, mais les deux rapporteurs désignés n'ont pas déposé leur rapport au secrétariat de l'assemblée pour transmission à la conférence des présidents. Comme le permet l'article 63 du règlement intérieur de l'assemblée, le président a convoqué une seconde réunion de la commission qui s'est tenue le 1^{er} décembre. Lors de celle-ci, les amendements déposés lors de la première réunion ont été considérés comme déposés d'office. Un rapport a été déposé à l'issue de la seconde réunion sans faire mention des travaux de la première réunion. Il a été transmis aux membres de l'assemblée qui a ensuite adopté définitivement le texte. La question posée par cette affaire était donc le point de savoir si la curieuse procédure suivie en vue de l'adoption du texte devait entraîner son annulation. Le Conseil d'Etat répond par l'affirmative en faisant application de sa jurisprudence en matière de vice affectant une procédure administrative préalable. Dans leur mémoire en défense, les défendeurs avaient demandé la modulation des effets d'une annulation éventuelle en les différant au 1^{er} juillet 2024. Ils évaluaient le préjudice financier d'une annulation à 1 % du budget de la Polynésie française. Le

Conseil d'Etat a refusé la demande modulation en estimant que l'annulation n'était « pas de nature à emporter des conséquences manifestement excessives ».

I. L'irrégularité affectant la procédure préalable à l'adoption d'une loi du pays

En dépit du statut d'autonomie de la Polynésie française, les actes pris par l'assemblée ne constituent juridiquement que des actes administratifs. L'appellation « lois du pays » est trompeuse, car ces actes s'apparentent bien plus à des décrets qu'à des lois ordinaires du Parlement français ou qu'à des « lois de pays » du Congrès de Nouvelle-Calédonie. Aussi, lors de son contrôle, le Conseil d'Etat applique les mêmes règles que celles qui président à son contrôle des actes réglementaires. Pendant longtemps, toute irrégularité de procédure entraînait automatiquement l'illégalité de l'acte administratif pris. L'arrêt n° 306515 du 28 septembre 2007, *Syndicat CSTP-FO et M. Bernière*, en constitue une bonne illustration s'agissant des lois du pays de l'Assemblée de la Polynésie française. Le Conseil d'Etat a annulé la loi du pays n° 2007-05 LP/APF du 6 octobre 2006 au seul motif que le texte avait été adopté « selon une procédure entachée d'irrégularité substantielle ». En l'espèce, l'irrégularité provenait de la décision de l'assemblée de ne pas modifier le projet adopté en première lecture sans que soient intervenus la présentation du rapport, la discussion générale et les deux examens successifs prévus, ce qui contrevenait à l'article 32 de son règlement intérieur. Pour la haute juridiction, l'illégalité relevée portait sur les conditions prévues par l'article 142 de la loi organique de 2004 « et précisées par le règlement intérieur », invocable donc à l'appui du recours. Dans l'affaire de 2024, l'irrégularité procédurale résulte de « la circonstance que la commission compétente de l'assemblée de la Polynésie française a été convoquée à nouveau par le président de l'assemblée et a procédé, alors qu'elle s'était déjà prononcée, à une seconde délibération du projet d'acte en cause, avant l'examen par l'assemblée ». Au regard de la jurisprudence du Conseil d'Etat en matière d'irrégularité procédurale, celle-ci était donc susceptible d'entraîner l'annulation de la loi du pays. Mais il faut tenir compte de la jurisprudence Danthony qui fixe des conditions à l'annulation d'un acte administratif en raison d'une irrégularité procédurale.

II. La privation d'une garantie et l'influence exercée sur le sens de la délibération attaquée

Quelques mois avant l'arrêt Danthony, le Parlement avait adopté la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit. Son article 70 fixait une limite au caractère automatique de l'annulation d'un acte en raison d'une irrégularité procédurale puisqu'il précisait que, « lorsque l'autorité administrative, avant de prendre une décision, procède à la consultation d'un organisme, seules les irrégularités susceptibles d'avoir exercé une influence sur le

sens de la décision prise au vu de l'avis rendu peuvent, le cas échéant, être invoquées à l'encontre de la décision ». Dans son arrêt n° 335033 du 23 décembre 2011, *Danthony*, le Conseil d'Etat est allé plus loin en limitant plus fortement encore le champ des irrégularités de procédure susceptibles d'entraîner l'annulation d'un acte administratif à partir d'un principe plus vaste qu'il dégage: « Si les actes administratifs doivent être pris selon les formes et conformément aux procédures prévues par les lois et règlements, un vice affectant le déroulement d'une procédure administrative préalable, suivie à titre obligatoire ou facultatif, n'est de nature à entacher d'illégalité la décision prise que s'il ressort des pièces du dossier qu'il a été susceptible d'exercer, en l'espèce, une influence sur le sens de la décision prise ou qu'il a privé les intéressés d'une garantie ».

L'abrogation de l'article 70 de la loi de 2011 par l'article 51 de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance a été sans incidence sur la jurisprudence *Danthony* qui a connu un développement conséquent (voir par exemple en droit de la fonction publique hospitalière l'arrêt du Conseil d'Etat n° 416818 du 24 juillet 2019).

Dans l'affaire de 2024, le Conseil d'Etat a considéré que l'irrégularité procédurale qui résulte de la nouvelle convocation de la commission et de la nouvelle délibération qui s'en est suivie « a privé les requérants d'une garantie et a été de nature à exercer une influence sur le sens de la délibération attaquée ». Comme le juge ne donne aucune autre précision, on pourrait en déduire que le non-respect du règlement intérieur de l'Assemblée de la Polynésie française entraîne nécessairement une perte de garantie et qu'il est toujours susceptible d'avoir une influence sur le sens de la délibération. Il est aussi possible que cette circonstance n'ait été pour lui manifeste que dans cette affaire en particulier. Elle ne le serait peut-être pas nécessairement dans le cas d'une violation de certaines autres dispositions du règlement intérieur.

Au regard de l'arrêt du 25 mars 2024, il est tentant de se demander si le statut d'actes administratifs des lois du pays de l'Assemblée de la Polynésie française entraîne un contrôle plus strict de la procédure suivie que si ces lois relevaient du Conseil constitutionnel. Les irrégularités procédurales affectant l'adoption des lois du pays n'entraînent leur annulation que si elles privent les intéressés de garantie et que s'il est établi qu'elles ont pu avoir un effet sur la délibération contestée. Par comparaison, une méconnaissance du règlement intérieur de l'Assemblée nationale ne saurait à elle seule être invoquée à l'appui d'un recours devant le Conseil constitutionnel. Mais certaines dispositions expriment des exigences constitutionnelles et d'autres sont mentionnées dans le texte même de la constitution, de sorte que leur violation est susceptible de vicier le texte adopté. En tout état de cause, il est difficile de contester aux membres des assemblées, qu'il s'agisse des membres du Parlement français, du Congrès de Nouvelle-Calédonie ou de

l'Assemblée de la Polynésie française, le droit d'attendre que les textes adoptés respectent les normes procédurales censées les encadrer. **Alexandre Guigue**

Conseil d'Etat, 10^{ème} - 9^{ème} chambres réunies, 28 juin 2024, n°493563, M. D., n° 493845, M. E. et n° 494137, Mouvement des entreprises de France Polynésie française (Medef PF)

Le budget 2024 de la Polynésie française aura été, pour l'assemblée de la collectivité mais aussi pour les contribuables, la source de bien de tourments contentieux qui sont autant d'occasions de rappeler les grands principes juridiques de l'application des textes fiscaux qui s'appliquent, ici dans le cadre bien spécifique du territoire. La loi du pays 2023-37 a été annulée par une décision du Conseil d'Etat du 25 mars 2024 pour une question de procédure régie par le règlement intérieur de l'assemblée de la Polynésie. Il était logique que ladite décision soit commentée à la présente revue par mon collègue Alexandre Guigue (ci-dessus), grand spécialiste de procédure parlementaire financière comparée. Pour pallier les conséquences de l'annulation des diverses mesures fiscales contenue dans cette loi du pays 2023-37, l'assemblée de la Polynésie a adopté le 12 avril 2024 une loi de pays 2024-8 portant diverses mesures fiscales. C'est ce dernier texte qui a fait l'objet de plusieurs recours, notamment de la part du Medef Polynésie française et que le Conseil d'Etat a, à son tour, annulé, le 28 juin 2024 dans sa décision n°493563 (*Lebon tables; RJCF 10/2024, n° 707 avec conclusions L. Domingo; AJDA 2024, p. 2112-2116, note A. Troianiello et A. Moyrand*) ici commentée.

Evidemment, le contenu matériel des mesures fiscales de la loi du pays 2023-37 reprises par la loi du pays 2024-8 n'était pas totalement négligeable mais il reste secondaire par rapport au problème juridique posé par la loi du pays 2024-8 et résolu par le Conseil d'Etat. On retrouve le caractère divers des mesures fiscales adoptées par l'assemblée de la Polynésie: taux de TVA réduit sur les publications de presse en ligne (article LP. 8 du texte) ou augmenté sur l'hébergement en villa de luxe (article LP. 15), exonérations supprimées, réintroduites, allongées (en matière d'impôt sur les sociétés pour certaines entreprises nouvelles: article LP. 14) ou reconduites, etc. Beaucoup de ces mesures intéressaient les entreprises. Il n'est donc pas surprenant que le Medef FP fasse partie des requérants ayant évidemment intérêt à agir (3^e considérant). Mais ce ne sont pas ces mesures qui, sur le fond, sont en cause. C'est l'article LP. 25 de la loi du pays qui fixait une date d'entrée en vigueur rétroactive à ces diverses dispositions. Voulant rattraper le temps perdu en raison des péripéties contentieuses de la loi du pays 2023-37, l'article LP. 25 de la loi du pays 2024-8 retenait selon les cas le 15 décembre 2023 (date de la loi du pays 2023-37), aux exercices clos à compter du 31 décembre 2023 ou du 1^{er} janvier 2024.

Le sujet juridique de cette décision est donc une question classique du droit fiscal: celle de la rétroactivité de l'impôt (voir notamment la thèse d'Olivier Debat, *La rétroactivité et le droit fiscal*, Paris, Defrénois, 2006). Cette rétroactivité de la loi fiscale est particulièrement critiquée par la doctrine dans une perspective reprise lors du colloque de la Société française de finances publiques et du groupe Alma organisé en 1996 au Sénat: « La rétroactivité de la loi fiscale face au principe de la sécurité juridique » (Actes publiés dans un n° hors-série de la revue de *Droit fiscal*, 1996). Mais contrairement aux aspirations de certains (pas tous ni toujours: voir J. Lamarque, « La rétroactivité de la loi fiscale: une nécessité en matière de procédure », in *Mélanges Madiot*, Bruylant, 2000, p. 331-356), le juge constitutionnel n'a jamais reconnu un principe de sécurité fiscale qui interdirait la rétroactivité de la loi fiscale. Il en tempère simplement l'application par le législateur, exigeant une justification d'intérêt général et sous plusieurs réserves (« Considérant que le principe de non-rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive ; que, néanmoins, si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles »: Conseil constitutionnel, décision n° 98-404 DC du 18 déc. 1998, cons. 5, et précisant « qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations »: Conseil constitutionnel, décision n° 2014-435 QPC du 5 déc. 2014, cons. 5). Le juge constitutionnel n'admet de façon générale que la « petite rétroactivité » résultant de l'application rétroactive des mesures fiscales d'une loi de finances aux situations de fait constatées l'année précédente, avant la naissance du fait générateur pour les impositions annuelles que sont l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés. En pratique, quand je perçois un revenu au mois de juin de l'année n, j'ignore certaines des modalités de son imposition qui seront déterminées dans la loi de finances pour l'année n+1, notamment l'habituelle révision du barème de l'impôt sur le revenu.

Or, précisément, l'affaire qui nous occupe ne relève pas de ce régime. Comme on le sait la loi du pays est un acte de nature réglementaire et il existe là par contre un principe général du droit de non-rétroactivité des actes administratifs, le Conseil d'État affirmant solennellement « le principe en vertu duquel les règlements ne disposent que pour l'avenir » (CE Ass., 25 juin 1948, n° 94511, *Société du journal «L'Aurore»*, Lebon p. 289). C'est d'ailleurs ce que rappelle le Conseil dans la présente décision et donc que « revêtent un caractère rétroactif illégal les dispositions de nature fiscale d'une "loi du pays" qui s'appliquent à des impositions dont le fait générateur est antérieur à leur entrée en vigueur. » (Cons. 5). Mais la portée juridique de la décision *Medef FP* du Conseil d'Etat ne se résume pas au rappel de principes

bien établis. En effet, cette décision prolonge et complète un contentieux presque vingtenaire qui a été commenté dans la présente chronique (CE, 15 mars 2006, n° 288755, *Société Super Fare Nui, Lebon* tables p. 967; *RFDA* 2006, p. 1118, note A. Moyrand et A. Troianiello; cette chronique cette revue vol. 13, 2007, note X. Cabannes). Il faut lier les deux arrêts du Conseil d'État car ils forment en quelque sorte deux plateaux équilibrant la justice en matière de rétroactivité des lois du pays fiscales en Polynésie française.

En effet, au considérant de principe précité la Haute juridiction commence par rappeler une réserve à cette non-rétroactivité des règlements, réserve introduite par sa décision *Société Super Fare Nui* précitée: « L'article 145 de la loi organique du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française dispose que, lorsque le budget de la Polynésie française a été adopté, les "lois du pays", relatives aux impôts et taxes, "entrent en vigueur le 1^{er} janvier qui suit la date de la première réunion de l'assemblée de la Polynésie française consacrée à l'examen du projet de budget alors même qu'elles n'auraient pas été publiées avant cette date". Il résulte de ces dispositions que le législateur organique a entendu permettre l'entrée en vigueur au 1er janvier qui suit l'ouverture de la session budgétaire des "lois du pays" intervenues en matière fiscale et adoptées par l'assemblée de la Polynésie française avant le 31 décembre, alors même qu'elles n'auraient pas été à cette date promulguées par le président de la Polynésie française et publiées. » Il s'agissait purement et simplement d'une interprétation très constructive de la part du Conseil d'Etat, proposée par le rapporteur public Célia Vérot à l'époque et analysée comme telle par les notes de doctrines précitées. Comme le rappelle Laurent Domingo dans ses conclusions sur l'arrêt *Medef FP*, « vous avez offert à la Polynésie française la petite rétroactivité fiscale, qui ne figurait pas dans l'article 145 » (point 15), et, ce faisant, « vous lui [l'article 145] avez donné toute sa portée » (point 10).

Nos collègues Cabannes et Guigue avait observé en 2006 l'ingéniosité du juge fiscal dans l'affaire *Société Super Fare Nui* « pour préserver les recettes fiscales » (chronique précitée, Cabannes, p. 198; A. Guigue, « L'autonomie fiscale de la Polynésie française », in X. Cabannes (dir.), *Regards sur la fiscalité dans le Pacifique sud - Issues on taxation in the South Pacific*, University of Wellington, *Comparative Law Journal of the Pacific*, Special Issue XVIII, 2015, p. 32). Mais en distinguant date d'adoption et date de promulgation pour étendre la petite rétroactivité de la loi du pays fiscale, le Conseil d'État avait conféré à l'assemblée de la Polynésie un grand pouvoir. Or, comme le rappelle notamment Benjamin Franklin Parker, avec un grand pouvoir vient une grande responsabilité. En voulant corriger les conséquences de l'annulation de la loi du pays 2023-37, l'assemblée n'a pas été assez responsable. Elle a fait beaucoup trop rétroagir les dispositions d'un texte adopté en 2024, qui reste réglementaire, en allant au-delà du 1^{er} janvier 2024. Le

Conseil d'Etat n'a logiquement pas accepté que l'année 2023 soit incluse dans le périmètre de la rétroactivité.

Certes, cette nouvelle annulation n'est pas sans conséquence, l'assemblée de la Polynésie invoquant, pour défendre sa façon de tirer sur la corde, un prétendu vide juridique (inexistant et donc écarté) et surtout un principe de sécurité juridique mis à mal par le coût financier de l'annulation, aussi bien pour les contribuables devant faire face à un rehaussement des impositions non anticipé ou pour la collectivité de Polynésie devant assumer des remboursements d'impôts dépourvus de base légale. Le vide juridique (inexistant) comme la sécurité juridique des opérateurs sont écartés et l'article LP. 25 annulé (cons. 21). Si le Conseil d'Etat avait été ingénieux en 2006, l'assemblée de Polynésie aurait dû trouver d'autres solutions à l'annulation de la loi du pays 2023-37. Même si nos collègues Moyrand et Troianiello regrettent dans leur note que le Conseil d'Etat n'ait pas modulé dans le temps les effets de sa décision, sur le fond, le Conseil d'Etat a choisi d'appliquer de façon équilibrée, car modérée, son audacieuse solution *Société Super Fare Nui*. **Fabrice Bin**

Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} chambre, 20 novembre 2024, n° 23PA02402, SARL Tech

En Polynésie française, le législateur a fait le choix d'encourager la création d'entreprises nouvelles par une politique fiscale volontariste. Au cœur de ce dispositif, l'exonération d'impôt sur les sociétés et de contribution des patentes constitue un levier de développement économique stratégique, dans un territoire où la diversification du tissu entrepreneurial reste un enjeu majeur. Mais où tracer la frontière entre une véritable création d'activité et une simple continuation déguisée? Jusqu'où l'administration fiscale peut-elle aller pour déceler la fraude ou l'abus de droit?

C'est à ces questions brûlantes que répond l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris, rendu le 20 novembre 2024, dans l'affaire opposant la SARL Tech à la Polynésie française. Ce jugement s'inscrit au sein d'une jurisprudence qui affine progressivement les contours de la notion d'entreprise nouvelle, en éclairant le praticien sur l'interprétation des articles LP. 115-3 et LP. 211-6 du code des impôts de la Polynésie française (CIPF).

Au-delà de l'affaire singulière, cette décision invite à une réflexion sur l'équilibre délicat entre protection des finances publiques et sécurité juridique des investisseurs.

1. Une définition stricte de l'entreprise nouvelle: une lecture rigoureuse par la juridiction d'appel

L'article LP. 115-3 du CIPF octroie aux entreprises nouvelles une exonération d'impôt sur les sociétés pendant leurs trois premiers exercices. Ce dispositif est complété par l'article LP. 211-6, qui prévoit l'exemption de la contribution des patentes pour la même période. A première vue, ces incitations fiscales semblent constituer une manne pour tout entrepreneur désireux de s'implanter en Polynésie. Toutefois, ces avantages ne sont accessibles qu'à des structures remplissant des conditions strictes: création d'une activité réellement nouvelle, absence de reprise d'une activité existante, et absence d'opération de restructuration ou d'extension d'activités préexistantes.

Dans l'affaire SARL Tech, la Cour relève une continuité économique et fonctionnelle manifeste entre l'activité de la société requérante et celle précédemment exercée par les entreprises individuelles de ses associés. Trois faits déterminants retiennent l'attention: reprise du personnel de ces entreprises, identité d'adresse postale et téléphonique, activité économique identique, poursuivie sans discontinuité. Le cumul de ces éléments convainc la Cour de rejeter la qualification d'entreprise nouvelle. La SARL Tech, en dépit de sa nouvelle immatriculation, est perçue comme une simple continuation d'activités antérieures. L'arrêt s'inscrit alors dans une logique visant à protéger l'objectif législatif poursuivi par le CIPF: favoriser l'émergence de nouvelles structures génératrices de richesses et d'emplois et non la pérennisation d'activités sous couvert d'une façade juridique nouvelle.

2. La régularité de la procédure: entre forme et rond ; une rigueur inflexible

La SARL Tech contestait la compétence de la directrice des impôts pour signer les décisions de rejet de ses réclamations contentieuses. Mais la Cour rappelle avec pédagogie les termes de l'article 96 de la loi organique n° 2004-192, qui permet au ministre chargé des finances de Polynésie de déléguer à ses services, et à ces derniers de subdéléguer en chaîne. La décision contestée était donc régulièrement signée par une autorité compétente, dans le respect de la hiérarchie administrative polynésienne.

La Cour rejette également le grief tiré d'une prétendue irrégularité dans la notification de la proposition de rectification du 6 novembre 2020. En application des règles classiques (et constantes) du droit fiscal polynésien, la notification par courrier recommandé, suivie de deux tentatives infructueuses, est jugée suffisante pour établir la régularité de la procédure.

La société critiquait en outre l'exercice du droit de communication par un agent de catégorie 2. La Cour confirme ici que l'article 441-2 du CIPF autorise ces agents à exercer ce droit. Aucune violation de la procédure n'aurait ainsi pu donc être constatée.

3. L'équilibre subtil entre protection de l'ordre fiscal et liberté d'entreprise: quel avenir pour le régime d'exonération des entreprises nouvelles ?

L'arrêt du 20 novembre 2024 témoigne d'une vigilance accrue de l'administration fiscale et des juridictions dans l'application de la notion d'entreprise nouvelle. Ce contrôle rigoureux participe à la lutte contre les pratiques abusives, en garantissant que seuls les véritables projets entrepreneuriaux puissent bénéficier du régime d'exonération. La Cour valide ici une approche factuelle et pragmatique, en insistant sur la réalité économique des situations plutôt que sur les formes juridiques.

Le revers de cette rigueur est caractérisé par une insécurité juridique croissante pour les créateurs d'entreprises. La distinction entre continuité et nouveauté repose sur une analyse *in concreto* des faits, sans que des critères clairs et prévisibles soient fixés dans le CIPF. Cette situation appelle une clarification législative: le législateur polynésien pourrait utilement définir des indicateurs objectifs (reprise de personnel au-delà d'un certain seuil ou encore transfert d'actifs significatifs), afin d'éviter une interprétation variable selon les cas.

Ainsi, à travers l'affaire SARL Tech, la Cour administrative d'appel de Paris livre une décision emblématique sur la notion d'entreprise nouvelle en droit fiscal polynésien. Si l'arrêt se montre exemplaire dans sa cohérence avec le droit positif, il met également en lumière les limites du régime actuel, tiraillé entre souplesse nécessaire à l'attractivité économique et exigence de protection contre l'abus de droit.

À l'heure où la Polynésie française cherche à renforcer son attractivité pour les investisseurs locaux et étrangers, la clarification des régimes d'exonération devient un impératif. Une réforme ciblée du code des impôts pourrait ainsi garantir aux entrepreneurs la sécurité juridique nécessaire pour engager leurs projets, tout en protégeant les intérêts fiscaux de la collectivité. **Sirine Louahem**

Présentation de la thèse de Madame Heiva Sage

« Fiscalité polynésienne: une compétence historique au défi des spécificités locales »

Il est assez rare qu'une thèse en droit portant sur la fiscalité polynésienne soit soutenue, aussi nous concluons cette chronique en présentant, de manière très sommaire, celle soutenue avec succès, le 12 décembre 2024, à l'Université de Montpellier, par Madame Heiva Sage, devant un jury présidé par Laurence Weil, professeur à l'Université de Montpellier, et composé de Etienne Douat, professeur à l'Université de Montpellier et directeur de thèse, Xavier Cabannes, professeur à l'Université Paris Cité, Alexandre Guigue, professeur à l'Université Savoie Mont Blanc et Laurent Tesoka, maître de conférences à l'Université d'Aix-Marseille.

La thèse en question, de 580 pages, annexes incluses, est intitulée « Fiscalité polynésienne: une compétence historique au défi des spécificités locales ».

L'objet principal de cette thèse est de montrer, selon le plan de la démonstration, comment la fiscalité polynésienne est à la fois un instrument d'autonomisation territoriale et un outil qui reste grandement à dynamiser. Dans ce travail, Madame Heiva Sage, après de riches rappels historiques sur le développement de la fiscalité territoriale et des analyses sur la cadre juridique actuel de celle-ci, envisage des pistes pour une réforme fiscale permettant une modernisation du système d'imposition et une dynamisation de la matière imposable. Madame Heiva Sage veut, pour la Polynésie française, un système fiscal qu'elle qualifie de « stable et novateur ».

Le travail présenté est argumenté et riche d'illustrations chiffrées, montrant bien les enjeux pour la Polynésie française d'un renouveau de sa fiscalité, dont l'auteur souligne, avec honnêteté, les forces mais aussi les faiblesses. La démonstration menée par Madame Heiva Sage est d'autant plus intéressante que, d'une part, dépassant le simple champ fiscal, elle embrasse de manière générale le champ et les enjeux budgétaires propres à la Polynésie française et, d'autre part, elle s'intéresse à la question fiscale et à son évolution tant pour le territoire de la Polynésie française que pour les communes polynésiennes.

Si on peut ne pas forcément suivre Madame Heiva Sage dans toutes les pistes qu'elle envisage (mais c'est le propre d'une thèse que de susciter la discussion, la réflexion et au final l'adhésion ou non), son travail est d'un très grand intérêt pour tous ceux qui s'intéressent à la situation fiscale de la Polynésie française et plus généralement à l'avenir du territoire. Madame Heiva Sage, tout au long des pages de son travail, s'interroge notamment sur les défis à relever par l'administration fiscale polynésienne, sur l'attractivité fiscale de la Polynésie en matière d'investissements, sur la création d'une zone franche ou encore, exemple parmi d'autres, sur la place et l'avenir de la fiscalité environnementale en Polynésie.

Il y a là véritablement matière(s) à réflexion et pistes à explorer car au fil des pages se dessine un programme de refondation de la fiscalité polynésienne... Madame Sage y propose des solutions qui peuvent rappeler ce qui se fait déjà en métropole, et on peut alors se référer à des dispositifs prévus par le Code général des impôts, mais aussi des solutions plus novatrices qu'il appartiendrait aux décideurs polynésiens de discuter.

La Polynésie, à l'image de toutes les collectivités françaises, est face à des défis budgétaires et fiscaux, doublés ici de défis institutionnels spécifiques, et incontestablement le travail de Madame Heiva Sage contribuera en ces domaines à la réflexion... **X.C.**

