

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANCAISE

ANNEE 2008

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

Avec la participation de Jean-François Boudet, Maître de conférences de droit public à l'université Paris Descartes (Paris 5) et Rodolphe Lassiera, Doctorant et ancien ATER à l'université Paris Nord (Paris 13), membre du CERAP.

S'il est des années où les juridictions rendent moins d'arrêts marquants, 2008 est certainement de celles-là. Les décisions prononcées par les différentes juridictions ne font qu'appliquer des principes bien connus. Il n'est donc pas apparu utile, après déjà trois chroniques annuelles de jurisprudence fiscale relative à la Polynésie française, de commenter les espèces en cause, au risque de se répéter. De même, les deux recours, introduits pour obtenir la suspension, sur le fondement de l'article L 521-1 CJA, de l'exécution des lois du pays n° 2008-9 et n° 2008-10 du 25 août 2008 relative, pour la première, à la taxe de développement local et portant, pour la seconde, diminution du taux réduit de la TVA, ne méritent commentaire. En effet, en vertu de l'article L. 522-3 CJA, le juge des référés a, par ordonnances, rejeter sans instruction ni audience les deux demandes qui étaient manifestement dénuées de fondement (ordonnances du 9 octobre 2008, n° 321040 et n° 321153). Pour cette quatrième livraison nous avons donc choisi de ne retenir que trois arrêts.

** Cour administrative d'appel de Paris, 3 février 2006, Société Interoute (n° 06PA02618)*

Mots clefs: Recevabilité - Réclamation contentieuse (contenu) - Contrôle fiscal - Vérification de comptabilité - Procédure de redressement contradictoire - Frais généraux - Commission des impôts - Charge de la preuve

La présente décision ne revêt d'une manière générale aucune véritable difficulté, elle présente cependant l'indéniable mérite de baliser la procédure d'imposition, dans le cadre d'une vérification de comptabilité débouchant sur une procédure de redressement contradictoire, et d'éclaircir ses suites contentieuses. Dans cette perspective, elle s'avère d'une grande utilité pour le praticien.

En l'espèce, la société Interoute a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les années 2000, 2001 et 2002, à l'issue de laquelle l'administration fiscale a mis à sa charge des compléments d'impôt sur les sociétés, de contribution supplémentaire à l'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, de contribution de solidarité territoriale sur le revenu des capitaux mobiliers, de retenue à la source et de taxe sur la valeur ajoutée. Le 23 septembre 2004, la société présenta une réclamation contentieuse, qui fut rejetée par les services du Président de la Polynésie française. Elle saisit le tribunal administratif de la Polynésie française, qui par un jugement en date du 25 avril 2006, accueillit partiellement ses demandes en accordant une réduction des cotisations d'impôt sur les sociétés et de contribution supplémentaire à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 2000, le surplus fut rejeté. La requérante interjeta appel devant la Cour administrative d'appel de Paris, laquelle par un arrêt en date du 7 novembre 2008 a rejeté l'ensemble de ses demandes.

Le raisonnement linéaire adopté par le juge administratif d'appel fait ressortir les deux étapes du traitement de la demande contentieuse, à savoir le contrôle de la recevabilité de la requête (I) et son examen au fond (II).

I LA RECEVABILITÉ DE LA CONTESTATION FISCALE: L'EXIGENCE DE LA RÉCLAMATION CONTENTIEUSE PRÉALABLE

La réclamation contentieuse préalable à l'administration fiscale avant toute saisine du tribunal compétent est une institution relativement ancienne (Pour une étude complète: voir G. Noël, «*La réclamation préalable devant le service des impôts*», Paris, LGDJ, coll. Bibliothèque de sciences financière, tome 21, 1985, 654 pages) Applicable aux seules contributions directes dans un premier temps, selon une loi du 27 décembre 1927, elle fut généralisée dans un second temps à l'ensemble des impositions par une loi du 27 décembre 1963. Les motifs pris d'une célérité accrue dans le traitement des litiges mineurs et de la prévention de l'encombrement des juridictions ont commandé une telle évolution (Voir C David, O Fouquet, B Plagnet et

P-F Racine, «*Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*», Paris, Dalloz, collection Grands arrêts, 2003, 4^{ème} édition, pages 977 et suivante)

Cette exigence n'est à proprement parlé pas exclusif au contentieux fiscal, il existe dans d'autres types de contentieux une obligation semblable (voir Conseil d'État, «*Les recours administratifs préalables obligatoires*», Paris, la Documentation française, collection Les Études du Conseil d'État, 2008, 233 pages) Néanmoins, son régime au sein du contentieux fiscal révèle l'existence d'un particularisme tangible, notamment s'agissant des obligations incombant au contribuable qui entend contester le bien-fondé de l'imposition mise à sa charge.

«La réclamation contentieuse peut se définir comme une réclamation préalable obligatoire adressée à l'administration des impôts par un contribuable qui, par cet acte, cherche à obtenir la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul de son imposition ou le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire» (X Cabannes, observations sous CAA Paris, 22 octobre 2004, *Société Audit Pacifique*, n° 01PA00431, cette Revue, 2006, page 150). Elle présente un caractère obligatoire dont la sanction réside dans l'irrecevabilité du recours présenté au juge. Dans ces conditions, il n'est pas douteux de voir dans la réclamation contentieuse, outre la genèse de la procédure fiscale contentieuse, un élément substantiel de celle-ci.

Toutefois en l'espèce ce n'est pas cet aspect qui faisait grief, dès lors que la société Interoute avait fait preuve de diligence en formant une réclamation auprès de l'organe administratif compétent dans le délai de recours contentieux. Le litige résidait dans le contenu même de la réclamation.

La réclamation contentieuse fiscale formule, en tant que premier acte de la procédure fiscale contentieuse, le cadre du litige. Elle ne présente qu'une plasticité relative dans la mesure où le contribuable ne peut la modifier que dans le délai de recours contentieux, à son issue la demande est figée, la réclamation préalable en formant le support nécessaire.

En l'espèce, la Cour relève à la suite d'une interprétation particulièrement restrictive que la société, qui prétendait contester devant le juge tous les suppléments d'impôt mis à sa charge, avait entendu discuter «l'ensemble des impositions [qui] ont pour origine la réintégration de certaines charges dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés», elle en déduit que la discussion ne porte donc que sur le seul «principe de cette réintégration», de telle sorte que les griefs formulés à l'encontre des rappels de

retenue à la source et de taxe sur la valeur ajoutée doivent être rejetés comme n'ayant pas fait l'objet d'une réclamation contentieuse préalable.

Cette motivation sans ambiguïté, aussi sévère soit-elle, démontre avec une certaine force le caractère obligatoire de la réclamation, mais également la nature de premier acte de la procédure contentieuse fiscale. Au vu du raisonnement suivi par la Cour, il n'est pas sans intérêt de préciser qu'il paraît préférable de développer l'ensemble de ses moyens dans la réclamation préalable, afin de se prémunir de la sanction de l'irrecevabilité.

Cependant en cela ne réside pas l'unique apport de l'arrêt. En effet, la société requérante, consciente de cette lacune, a cru possible la régularisation de la réclamation devant le tribunal. En effet, elle se fondait, sur l'article R. 200-2, al. 3 du Livre des procédures fiscales aux termes duquel: «Les vices de forme prévus aux a, b, et d de l'article R 197-3 peuvent, lorsqu'ils ont motivé le rejet d'une réclamation par l'administration, être utilement couverts dans la demande adressée au tribunal administratif.» Le a) de l'article R. 197-3 dont il s'agit mentionne «l'imposition contestée» (voir D. Richer, *«Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal»*, Paris, LGDJ, collection Systèmes, 1997, pages 87 et suivantes). Or, la Cour, se fondant sur une interprétation littérale de l'article 611-5 du Code des impôts, qui admet que la régularisation à tout moment du vice de forme tenant au défaut de production de l'avis de mise en recouvrement ou du rôle, retient que ledit article ne saurait être étendu à l'irrégularité constitué par l'absence de réclamation préalable. En d'autres termes, elle s'en est remise logiquement au seul corps de textes applicables dans la Polynésie française, faisant fi des dispositions du droit fiscal national, ou pour paraphraser la Cour, de «la législation applicable en métropole».

Au terme de l'examen de la recevabilité de la requête fiscale, il convient de souligner que le caractère attractif de la législation nationale, nettement plus protectrice des droits du contribuable en la cause, revêt des limites étanches. Ce caractère est encore affirmé par l'absence de bénéfice de la cascade. La réglementation fiscale propre au territoire de la Polynésie française demeure seule applicable. Il est bon d'en tenir compte pour s'épargner des désagréments devant le juge, car lorsque celui-ci intervient, le délai de réclamation devant l'autorité administrative fiscale compétente a en général expiré.

II LA DÉDUCTIBILITÉ DES CHARGES, LA CHARGE DE LA PREUVE ET LA COMMISSION DES IMPÔTS

Dans la présente affaire, l'administration fiscale a réintégré dans les résultats imposables de la société Interoute, des honoraires pour des prestations de comptabilité et un «droit d'entrée» versés à l'EURL Conseil Gestion Comptabilité (CGC), certaines sommes versées à Monsieur Marius X en vertu d'une convention d'assistance technique, et des loyers payés à la société ECI pour la mise à disposition par celle-ci d'un matériel industriel TSM 13. Ces réintégrations sont contestées par la société contribuable, qui les regarde comme justifiées, elles pouvaient dès lors entrer en déduction de son bénéfice net, conformément à l'article 113-4 du Code des impôts.

Les sociétés dans l'accomplissement de leur objet social sont amenées à réaliser diverses dépenses. Selon l'article 113-4 du Code des impôts, certaines d'entre elles peuvent être portées en déduction du bénéfice net dès lors qu'elles sont «exposées en vue de l'acquisition de la conservation du revenu et dans le cadre de la gestion de l'entreprise, à condition qu'elles soient effectives et justifiées». Il en va ainsi notamment des frais généraux, des amortissements, de certains impôts, et des «provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables» (Sur cet aspect: Voir M. Cozian, «Précis de fiscalité des entreprises 2005-2006», Paris, Litec, coll. Litec fiscal, 2005, 29^{ème} édition, pages 43 et suivante).

Les entreprises sont souvent tentées d'entendre largement la notion de charges déductibles, afin de diminuer le bénéfice net, sur lequel est assis l'impôt sur les sociétés. Toutefois le contribuable, soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, doit faire preuve d'attention dans la détermination de son bénéfice imposable, il ne saurait en effet oublier le rôle et les pouvoirs dévolus à l'administration fiscale. Celle-ci a pour mission d'examiner la régularité des déductions mentionnées dans les écritures comptables des entreprises. Ce contrôle s'opère en principe par le truchement d'une vérification de comptabilité. Le fisc dispose, le cas échéant, du pouvoir de réintégrer les charges venues irrégulièrement en déduction. Et tirant les conséquences logiques de telles modifications extra-comptables, elle recalcule le montant de l'impôt effectivement dû. Si les dirigeants de société disposent d'une grande latitude dans la gestion de la personne morale, dans la mesure de la réglementation et de la réalisation de l'objet social, au niveau fiscal la liberté se restreint nettement.

Mais l'enseignement le plus significatif de la présente espèce réside assurément dans le régime probatoire du contentieux fiscal, et plus spécialement s'agissant d'une société ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a débouché sur une procédure de redressement contradictoire.

Le régime de la charge de la preuve dans le contentieux fiscal est dérogatoire du droit commun, même si dans une large mesure il s'en inspire (voir J. Arrighi de Casanova, «Champ d'application de l'impôt et charge de la preuve», conclusions sous CE, 29 juill 1994, n° 111884, *SA Prodes International, RJF*, 1994, n° 10, page 587). Les règles qui gouvernent la charge de la preuve sont essentiellement fixées par la loi, conformément au principe de la légalité de l'impôt, la norme législative, cependant, n'est pas la panacée. Le juge a été amené à corriger certaines incohérences révélées par les diverses affaires qu'il a eu à connaître. De l'ensemble de ces influences, il s'est dégagé un corpus de règles plus ou moins rigide, qui permet d'offrir une lisibilité certaine du régime de la preuve en matière fiscale (voir C Lasry, «Une particularité du droit fiscal: la charge de la preuve», *EDCE*, 1985, page 73).

La détermination de la charge de la preuve est en principe, or les cas où la loi désigne le débiteur de l'obligation probatoire, fonction de la procédure d'imposition suivie. Plus précisément, il appartient à l'administration fiscale d'indiquer au contribuable qui a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, les motifs qui ont justifié les réintégrations des charges dans les résultats de l'exercice imposable. Il appartient en retour au contribuable d'apporter tous les éléments contraires à l'appréciation de l'administration fiscale. Ensuite il revient au fisc d'infirmar ou de confirmer sa position primaire. On assiste à ce stade de la procédure d'imposition à une véritable joute dialectique de la preuve, qui ne semble pas a priori s'éloigner du droit commun.

En l'espèce, la contestation était matérialisée par les loyers payés à la société ECI pour la mise à disposition du matériel TSM 13. Le fisc avait réintégré dans les résultats des exercices 2001 et 2002 de la société Interoute les sommes de 240 000 francs CFP et 40 000 francs CFP, en se fondant sur la différence entre les montant de loyers prévus dans la convention de mise à disposition du matériel et les loyers effectivement réglés à la société ECI. La Cour procède par raisonnement syllogistique, en énonçant le principe constant commandant la charge de la preuve, aux termes duquel: «il appartient toujours au contribuable de justifier tant du montant des charges qu'il entend déduire que du principe même de leur déductibilité, en produisant tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en

cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée». La société Interoute n'apporte aucun élément de cette nature, sa motivation lacunaire ne peut prospérer. Le fait que le contribuable n'apporte aucun élément susceptible de contrarier la vision du fisc a pour effet de rendre illicite la charge que le contribuable a entendu déduire. En effet, si l'administration fiscale est en principe tenue de justifier la réintégration des charges, le contribuable n'en a pas moins l'obligation de montrer en quoi la charge est déductible. En effet, il est de principe constant que «l'Administration doit être réputée apporter la preuve qui lui incombe si le contribuable n'est pas, lui-même, en mesure de justifier, dans son principe comme dans son montant, de l'exactitude de l'écriture dont s'agit, quand bien même, en raison de la procédure mise en œuvre, il n'eût pas été, à ce titre, tenu d'apporter pareille justification» (CE, Plénière, 27 juill 1988, n° 50020, *SARL Boutique 2 M* ; C David, O Fouquet, B Plagnet et P-F Racine, «*Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*», Paris, Dalloz, coll grands arrêts, 4^{ème} édition, 2003, thème n° 52).

De plus, la Cour devait répondre au grief relatif à la déduction d'un «droit d'entrée». En l'espèce l'administration a réintégré au résultat imposable de la société Interoute la somme de 10,8 millions de francs CFP correspondant à un «droit d'entrée» versé à l'EURL CGC. Au cours de la vérification de comptabilité, le contribuable avait indiqué que le paiement du «droit d'entrée» lui permettait de bénéficier des prestations comptables de l'EURL CGC, cette somme se cumulait donc aux honoraires. Cette explication n'a pas emporté la conviction du fisc. Dès lors, il appartenait à la Cour d'analyser le bien-fondé des arguments en présence. Elle se fonde sur les éléments recueillis lors de l'instruction, qui débouche sur l'absence de dépense de ce type pour ce genre de prestations, dès lors que le contribuable s'acquittait mensuellement d'honoraires. En d'autres termes, les prestations fournies par l'EURL CGC étaient la cause du versement des honoraires, le «droit d'entrée» ne correspondait, selon les juges d'appel, à aucune prestation réelle. Le dernier argument de la société Interoute, selon lequel le cabinet comptable aurait été constitué par d'anciens salariés, et que celui-ci ne comptait comme cliente principale la société Interoute, ne justifiait pas le caractère utile à l'entreprise de cette dépense.

Le contribuable qui conteste le redressement dispose de la faculté de saisir la commission des impôts dans le cas d'un désaccord persistant à ce stade de la procédure. Cette institution n'est compétente que pour se prononcer sur une question de fait (voir G. Bachelier et E. Obadia, «*Le contentieux fiscal*», Paris, EFE, Édition formation entreprise, Litec diffusion, 2^{ème} édition, 1996, n° 15, page 13).

L'intervention de cette commission peut influencer sur la dévolution de la charge de la preuve. En effet, le sens de son avis, qui ne lie juridiquement pas le fisc, va commander la désignation du débiteur de l'obligation probatoire. Cette conséquence est expressément prévue par l'article 433-6 in fine du Code des impôts. Soit les bases d'imposition retenues par le fisc sont conformes à l'appréciation factuelle de la commission, il appartiendra dès lors au contribuable de rapporter la preuve contraire lors d'un éventuel procès, dans le cas contraire l'administration fiscale supportera le fardeau de la preuve. Néanmoins, le fisc peut, au vu de l'avis, abandonner les réintégrations.

La Cour, en l'espèce, était amenée à apprécier les honoraires versés à l'EURL CGC par la société Interoute. Celle-ci s'est acquittée pour les quatre derniers mois de l'année 2000 d'honoraires d'un montant de 3,6 millions de francs CFP, et de janvier 2001 à mars 2002, elle a payé un montant mensuel de 2,25 millions de francs CFP. Le fisc a considéré ces sommes en parties excessives et en a dès lors réintégré une fraction dans les résultats de la société.

La société Interoute a saisi la commission des impôts. Celle-ci, contrairement au fisc, n'a pas considéré la somme de 2,25 millions de francs CFP comme excessive.

La question était de déterminer les conséquences juridiques tirées de l'avis rendu par la commission.

L'effet juridique essentiel attaché à l'avis de la commission réside dans la détermination de la charge de la preuve. Aux termes de l'article 433-6 du Codes des impôts, si l'avis ne lie pas l'administration fiscale, dès lors que sa compétence se limite à l'appréciation de questions de fait, l'administration fiscale, qui maintient l'imposition sur les bases malgré l'avis contraire émanant de la commission, se voit contrainte de supporter la charge de la preuve devant la juridiction contentieuse. Dans le cas inverse, c'est au contribuable qu'échoit cette obligation.

L'intervention de la commission des impôts présente en tout état de cause une garantie essentielle pour le contribuable au stade de la procédure d'imposition.

En l'espèce, l'avis favorable de la commission des impôts a pour premier effet l'abandon des redressements relatifs aux années 2001 et 2002. L'administration fiscale n'était, semble-t-il, pas en mesure de prouver le bien-fondé des réintégrations. On mesure ici l'intérêt que peut revêtir l'intervention de cette institution, et ce au bénéfice du contribuable.

Toutefois le fisc maintient le redressement relatif à l'année 2000, qui se matérialise par la réintégration de la fraction des rémunérations excédant la somme de 1,56 million de francs CFP. Or la commission des impôts a estimé qu'une rémunération mensuelle de 2,25 millions de francs CFP ne revêtait pas un caractère excessif. En l'espèce, le fisc ne s'est pas conformé à l'avis de la commission, c'est donc à lui qu'incombe de rapporter la preuve du caractère excessif des honoraires. C'est tout naturellement dans cette voie que se sont engagés les juges administratifs d'appel, en se fondant sur l'article 433-6 précité.

Le fisc avançait d'une part que l'EURL CGC n'aurait pas accompli certaines prestations stipulées dans la convention, et d'autre part que «les honoraires qu'elle percevait pour les travaux comptables auparavant réalisés par la société Interoute excédait sensiblement les rémunérations que celle-ci versait à son personnel comptable», par là même il remettait en cause l'externalisation de la fonction comptable. Le contribuable pour faire échec aux considérations du fisc relevait que l'ensemble des charges d'exploitation n'avaient pas évolué au cours de l'exercice litigieux, justifiant de la sorte la convention passée entre l'EURL CGC et lui-même. Face à ces arguments contradictoires il appartenait à la Cour de trancher en faveur de l'un ou l'autre.

L'administration fiscale a convaincu les juges d'appel, et cela fort logiquement dans la mesure où le contrat n'a été que partiellement exécuté par l'EURL CGC, celle-ci a donc bénéficié d'une rémunération qui ne correspondait pas à des prestations positives. L'autorité juridictionnelle a fait prévaloir un certain réalisme.

Mais d'une manière générale, l'intérêt de cette phase du raisonnement du juge demeure dans le déroulement et dans l'exécution de l'obligation probatoire qui conditionne l'issue du procès.

C'est dans une perspective identique que se matérialisait le grief tiré des sommes versées à Monsieur Marius X en vertu d'une convention d'assistance technique. Le fisc a réintégré l'ensemble de ces sommes au résultat comptable imposable de la société Interoute. En effet, l'administration fiscale a considéré que ces versements ne correspondaient à aucune prestation réelle. En outre, la commission des impôts a abondé dans le sens du fisc, ce qui, nous l'avons vu, a pour conséquence juridique d'obliger le contribuable à rapporter la preuve de la réalité de la prestation litigieuse.

De manière générale, le fisc a vu dans les prestations fournies par Monsieur Marius X des tâches d'administration générale, normalement dévolues au président

directeur général de la société, qu'il effectuait déjà lui-même. Et l'argument de la société Interoute tiré de l'augmentation du chiffre d'affaires, qui aurait été consécutive à l'intervention de Monsieur Marius X, n'a pas suffi à faire admettre que ces dépenses avaient été exposées dans l'intérêt de l'entreprise.

Devant le juge, les plaideurs sont amenés à faire valoir leurs points de vue, et logiquement l'autorité juridictionnelle tranchera en fonction de la pertinence des éléments mis en valeur. Toutefois, il convient d'apporter une précision concernant le rôle du juge au cours du procès. Celui-ci ne se borne pas à trancher entre les deux thèses développées devant lui, il prend une part active dans la recherche de la vérité. Cette attitude découle de la nature inquisitoriale de la procédure juridictionnelle fiscale, qui n'est pas sans rappeler le visage du juge administratif. Dans le corps de la décision, cette conduite se manifeste par l'expression type: «il résulte de l'instruction».

Rodolphe Lassierra

** Cour administrative D'appel de Paris, 7 mars 2008, Syndicat de l'imprimerie, de la presse et de la communication (n° 05PA04207)*

Mots-clefs: Autonomie fiscale de la Polynésie – Compétence de l'Assemblée de Polynésie – Qualification de l'imposition – Taxe sur les recettes de publicité télévisée.

Il n'est jamais de bon ton de créer une nouvelle imposition. Il l'est encore moins de saisir la justice pour le simple plaisir de «critiquer» (le terme est d'ailleurs employé par les juges dans l'avant-dernier considérant). La décision de la Cour administrative d'appel de Paris du 7 mars 2008 est malheureusement évocatrice de ce manque de culture juridique et de cet art de la contestation dans notre société. L'espèce est cependant relativement simple: l'assemblée de la Polynésie française a adopté une délibération le 6 décembre 2003 approuvant le budget général du territoire pour 2004. Ce texte instaure notamment une «taxe nouvelle» sur les recettes de publicité télévisée, assise sur les frais de conception et de montage de la publicité. Le tribunal administratif de Papeete annule cette décision par un jugement du 28 juin 2005. La délibération litigieuse a en conséquence été modifiée par celle adoptée le 29 décembre 2004 par l'assemblée territoriale. Cette dernière fixe désormais la fixation de la date d'exigibilité à la date d'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération d'une part, et prévoit d'autre part, des exonérations de taxe pour des actions d'intérêt général ou territorial. C'est cet ensemble de textes qui fait l'objet de la saisine de la Cour administrative d'appel de Paris. En effet, le syndicat de l'imprimerie, de la presse

et de la communication conteste, avec d'autres requérants, ce montage juridique quelque peu curieux. Il invoque des moyens de légalité tant externe qu'interne. En ce qui concerne la légalité externe, il note tout d'abord que la délibération modificatrice ne vise pas la délibération budgétaire et qu'elle qualifie à tort les taxes sur les recettes de publicité d'«impôts directs». La délibération de 2003 et des communiqués de presse du Ministère des finances les classent en effet au nombre des «taxes diverses» du titre III de la première partie du code des impôts. Le syndicat fait également remarquer qu'aucune concertation ou information avec les professionnels ou leurs représentants n'a eu lieu préalablement à l'adoption du texte. Il soutient enfin que les dispositions de la délibération du 6 décembre 2003 sont imprécises et ne qualifient pas les termes d'«éditeur», de «diffuseur» ou de «publicité commerciale». En ce qui concerne la légalité interne, le syndicat fait observer que la taxe litigieuse n'est que l'extension de taxes existantes; elle ne sert pas l'intérêt général. Ces taux sont par ailleurs d'un montant excessif, eu égard aux facultés contributives des opérateurs économiques en cause et à l'ensemble de leurs sujétions fiscales. Le critère d'assujettissement en fonction du chiffre d'affaires est inadapté. Dans ce prolongement, le syndicat considère que la taxe litigieuse porte atteinte au principe d'égalité. Certains diffuseurs ou éditeurs de publicité ne seraient pas en mesure de dissocier les frais de conception et de montage de la publicité, exclus de l'assiette des taxes, des frais d'édition et de diffusion qui y sont soumis. Il y a également atteinte au principe de l'égalité en ce sens où les exploitants de sites informatiques situés à l'étranger sont favorisés par rapport à ceux qui sont situés en Polynésie, dès lors qu'ils ne sont pas soumis à cette imposition. Il y aurait alors «détournement de pouvoir». Le syndicat termine son argumentation en arguant une absence de définition par les textes des termes «actions d'intérêt général et territorial» susceptibles d'ouvrir droit au bénéfice des exonérations.

La Cour administrative d'appel balaie ce raisonnement et rejette la demande du syndicat. Elle rappelle que l'assemblée de la Polynésie française dispose de la compétence pour déterminer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions qu'elle établit comme elle le fait en l'espèce. Elle se fonde sur le statut d'autonomie du territoire, tel qu'il résulte de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004. Cette question de la pérennité des compétences fiscales de l'Etat, en considérant les dispositions organiques relatives à l'outre-mer les plus récentes qui confèrent aux collectivités ultra-marines une compétence générale en matière fiscale, n'est pas sans intérêt et soulève depuis quelques années, on le sait, de nombreux

débats. La Cour administrative d'appel de Paris rappelle explicitement cette compétence «générale». Il n'en est rien: le Conseil constitutionnel a répondu nettement à la question dans sa décision n° 2007-547 DC puisque l'autonomie reconnue à la Polynésie ne saurait s'exercer au détriment des exigences du principe de l'égalité devant les charges publiques découlant de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du citoyen de 1789 (cette Revue, 2008, page 199, observations J Buisson; Droit fiscal, 2007, n° 50, page 17, note A. Mangiavillano). Le vocabulaire employé par le juge d'appel est dès lors quelque peu discutable. Cette tempérance ne peut être comprise que par une motivation légère des arguments des requérants. En effet, les juges de Paris ne semblent pas convaincus de leur décision. Ils attendaient certainement des arguments plus sérieux de la part du syndicat; à cet égard, l'arrêt reprend à plusieurs reprises cette déception: «les requérants ne sauraient sérieusement soutenir que...»; «les requérants ne sauraient établir par leurs seules allégations non assorties d'éléments probants le détournement de pouvoir allégué»; «de ce fait, les requérants ne sauraient exciper de l'illégalité...»; «les requérant n'invoquent aucun moyen tendant à critiquer le texte...»; «les requérants se bornent à critiquer». C'est d'autant plus regrettable que les juges rappellent traditionnellement que si collectivités d'outre-mer peuvent bénéficier d'une plus large autonomie que celle accordée aux collectivités métropolitaines, c'est à la condition toutefois qu'elle ne porte pas atteinte aux droits et aux libertés des citoyens (le droit fiscal et la liberté de communication en général et télévisuelle en particulier restant bien évidemment au cœur de ce combat civique).

Cet arrêt d'espèce reste encore surprenant par certaines expressions. Ainsi, la Cour utilise rapidement dans le troisième considérant le terme de «législateur polynésien». Cette confusion n'est pas la seule explication car si la requête a été enregistrée le 26 octobre 2005, la délibération de l'assemblée polynésienne date du 6 décembre 2003, c'est-à-dire dans l'ancien droit. Or, la Cour vise clairement la loi organique du 27 février 2004 en tête de sa décision. La délibération n'est pas une loi de pays et la Cour administrative d'appel ne la qualifie pas judicieusement comme telle. Cet ensemble de contradiction nuancerait alors le jugement que l'on peut porter sur les motivations des requérants. En effet, la procédure d'adoption des lois de pays, telle qu'elle résulte des dispositions organiques de 2004, conserve les traits essentiels de la délibération des assemblées locales et emprunte certaines caractéristiques à la procédure législative devant les assemblées parlementaires (consultations, informations, visas...). Cela n'excuse pas les requérants. Il n'en demeure pas moins que les textes en cause restent

soumis au «contrôle du juge» et aux «principes généraux du droit», ce que confirme bien évidemment la décision de la Cour administrative d'appel. La qualification, l'erreur ou l'absence de qualification des délibérations n'a en soi ici que peu d'importance puisque l'inclusion des normes de référence du contrôle exercé par le juge administratif dans telle catégorie (loi de pays ou décision administrative) n'a pas une très grande portée en ce qui concerne le principe d'égalité souvent invoqué en droit fiscal (voir par exemple CE, 22 mars 2006, *SARL Sajega et autres* et CE, 3 avril 2006, *Société Brasserie de Tahiti*: cette Revue, 2007, respectivement, page 199, observations X Cabannes et page 202, observations J-F Boudet). Elle aurait, en revanche, revêtu plus de relief pour ceux des principes qui n'ont pas d'équivalent exact au niveau constitutionnel. Cela étant dit, la Cour administrative d'appel peut décliner en l'espèce le principe traditionnel d'égalité, «ne faisant pas obstacle à ce que la loi établisse des impositions spécifiques incitant les contribuables à adopter des comportements conformes aux objectifs d'intérêt général» et peut en conséquence justifier les différentes inégalités de traitement entre contribuables. Dans une tradition jurisprudentielle qualifiée de libérale, la Cour administrative d'appel invite enfin les contribuables à saisir les juridictions compétentes pour apprécier au cas par cas les demandes d'exonération en fonction des objectifs politiques et économiques poursuivis par l'instauration de cette taxe sur les recettes de publicité; c'est à cette occasion que le juge pourra mesurer en connaissance de cause les qualifications d'«actions d'intérêt général ou territorial».

Discutable alors sur le plan de la sécurité juridique (et l'on sait toute l'acuité que le principe a pris ces dernières années en France et même pour ce qui est du territoire polynésien; voir par exemple CE, 20 juillet 2007, *Syndicat des médecins de la Polynésie française et autres*, n° 204400), cet arrêt a le mérite de rappeler, en l'attente d'une éventuelle cassation devant le Conseil d'Etat, que, plus qu'un «plaisir» juridique, la critique (juridique et politique) reste un «art» ouvert à tout citoyen (et contribuable) qui ne doit se toiser qu'en ayant les connaissances suffisantes. **Jean-François Boudet**

* *Cour de cassation, chambre criminelle, 2 avril 2008 (n° 07-85.920)*

Mots clefs: Activité illicite – Casino – Cercle – Imposition – Jeux de hasard

L'affaire est assez simple. La chambre criminelle a confirmé l'arrêt de la Cour d'appel de Papeete en date du 21 juin 2007 qui condamnait plusieurs personnes pour exploitation illicite de jeux de hasard. Ces personnes avaient en effet ouvert sans

autorisation, sous la forme d'associations successives, des maisons de jeux où le public était librement admis. Or, selon la loi organique n° 96-312 portant statut d'autonomie de la Polynésie française, en vigueur au moment des faits, il appartenait au conseil des ministres de la Polynésie d'autoriser l'ouverture des cercles et des casinos (article 28, 22°, de la loi organique). L'article 65 de ce même texte précisait que «dans le respect de la législation applicable en Polynésie française en matière de jeux de hasard et des décrets en Conseil d'Etat qui fixent, en tant que de besoin, les règles relatives au contrôle par l'Etat de l'installation et du fonctionnement des casinos, cercles, jeux et loteries, l'assemblée de la Polynésie française détermine, par délibération, les autres règles applicables à ces jeux, et notamment les circonstances dans lesquelles ils peuvent être offerts au public». Désormais, l'article 24 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française précise que «l'assemblée de la Polynésie française détermine les règles applicables aux casinos et cercles de jeux, aux loteries, tombolas et paris, dans le respect des règles de contrôle et des pénalités définies par l'Etat». L'article 29 ajoute que «par dérogation aux dispositions de l'article 1^{er} de la [loi n° 83-628 du 12 juillet 1983 relative aux jeux de hasard] et dans les conditions prévues aux articles 24 et 91 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française, il pourra être accordé aux casinos l'autorisation temporaire d'ouvrir au public des locaux spéciaux, distincts et séparés où seront pratiqués certains jeux de hasard et aux cercles l'autorisation d'organiser d'autres jeux de hasard à l'exclusion de ceux pratiqués dans les casinos» (nouvel article 6, al 2, de la loi du 12 juillet 1983). «Dans les mêmes conditions, les navires de commerce transporteurs de passagers n'assurant pas de lignes régulières immatriculés au registre de la Polynésie française pourront être autorisés à ouvrir un casino ou une salle réservée aux jeux de hasard, sous réserve que l'accès en soit limité aux passagers titulaires d'un titre régulier» (nouvel article 6, al. 3, de la loi du 12 juillet 1983).

L'un des moyens soulevés par les prévenus reposait sur le fait que les associations exploitant illicitement ces maisons de jeux étaient soumises à un impôt mensuel forfaitaire sur leur activité. Pour les prévenus l'existence de cette imposition et le fait que les autorités de contrôles locales n'ont pas procédé à la fermeture des locaux en cause ont pu leur laisser «légitimement croire pouvoir exercer légalement cette activité». Les prévenus ont essayé, par là, de tirer partie de l'article 122-3 du code pénal qui dispose que «n'est pas pénalement responsable la personne qui justifie avoir

cru, par une erreur sur le droit qu'elle n'était pas en mesure d'éviter, pouvoir légitimement accomplir l'acte». La chambre criminelle n'a pas accueilli ce moyen au motif qu'aucune «justification, au sens de l'article 122-3 du code pénal, ne saurait être tirée de ce que les autorités locales ont perçu un impôt forfaitaire mensuel sur cette activité et n'ont pas pris de décision de fermeture des locaux».

Cette décision de la chambre criminelle vient rappeler que les liens entre impôts et activités illicites sont complexes. Profitant de l'excuse fournie par cette espèce, il convient de rappeler que l'existence d'une imposition ne peut pas être interprétée comme un indice de licéité de l'activité et, qu'à l'inverse, le caractère illicite d'une activité ne saurait être traduit systématiquement par une absence d'imposition. Il faut ici distinguer le traitement réservé d'une part, à l'imposition des bénéfices tirés des activités illicites (I) et d'autre part, à l'imposition des livraisons des biens ou des prestations de services illicites (II).

I L'IMPOSITION DES REVENUS ET DES BÉNÉFICES TIRÉS D'UNE ACTIVITÉ ILLICITE

Selon l'article 4 A du code général des impôts, «les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus». L'article 205 du même code dispose qu'il «est établi un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les sociétés». Si ces deux dispositions posent le principe d'une imposition des revenus et bénéfices, elles n'apportent pas de précisions sur la nature intrinsèque de ceux-ci: ils peuvent donc, en toute logique, provenir d'activités licites mais aussi d'activités illicites.

Force est de constater que le caractère illicite d'une activité (trafic de stupéfiants, proxénétisme, contrebande de toute sorte, ouverture non autorisée de cercles de jeux, exercice illégal de la médecine, etc.) n'exonère pas d'imposition. Soit la personne exerce, illicitement, à la vue de tous, une activité en elle-même licite et elle sera dès lors imposée comme tous les contribuables exerçant la même activité. L'administration fiscale, s'en tenant aux apparences, n'a pas à vérifier si le contribuable remplit toutes les conditions pour exercer une activité. Ainsi, l'administration fiscale recevant une déclaration au titre des bénéfices non commerciaux d'un contribuable, pour ses activités médicales, n'a pas à vérifier s'il est en possession des diplômes nécessaires à l'exercice de la médecine. Le fait de payer

des impôts sur de tels bénéfices ne permettra pas à la personne exerçant illégalement la médecine de prétendre avoir légitimement cru pouvoir exercer cette activité. Il en va ainsi pour toute activité exercée illicitement, comme le démontre l'arrêt de la chambre criminelle du 2 avril 2008. Soit la personne a exercé une activité illicite de manière occulte. Dans une telle hypothèse, cette activité ne fait pas l'objet d'une déclaration fiscale au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou au titre de l'impôt sur les sociétés. Aussi, l'administration fiscale ignorant les revenus ou bénéfices tirés de l'activité ne les impose pas. En réalité, la plupart du temps, l'existence d'une activité imposable sera ici révélée à l'administration par une procédure de contrôle dévoilant l'existence de revenus occultes (mais ne prouvant pas forcément le caractère illicite de l'activité à l'origine de ces revenus...) ou, plus certainement, par les constatations du juge pénal. La découverte d'une telle activité est souvent l'occasion pour l'administration fiscale de procéder à un redressement d'imposition. L'imposition ne disparaît pas devant le caractère illicite de l'activité; bien au contraire.

L'article 34 du code général des impôts dispose que «sont considérés comme bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale». Aussi, les revenus retirés du trafic illicite de stupéfiants «sont passibles de l'impôt sur le revenu, en tant que bénéfices provenant de l'exercice d'une activité commerciale, au sens de l'article 34 du code général des impôts» (voir, par ex., parmi les nombreuses espèces: CE, 18 mars 1981, n° 06.404-07.359, Recueil Tables, page 714 ou encore CE, 28 juillet 1999, n° 185525). Ainsi, par exemple, un contribuable peut être imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux pour une somme retrouvée dans un coffre loué dans une banque et provenant d'un trafic de stupéfiants (CAA Nancy, 25 octobre 2007, n° 06NC00865).

Un contribuable se livrant à une activité de proxénétisme est imposable au titre des bénéfices non commerciaux (il convient ici de rappeler que la prostitution en elle-même -en dehors du racolage public- n'est pas une activité illicite). En effet, il «ne saurait invoquer le caractère délictueux de [son] activité pour soutenir que les ressources qu'il en tir[e] ne sont pas imposables» (CE, 5 novembre 1980, n° 13222, Recueil Tables, page 700.). Il convient d'ailleurs de remarquer que la catégorie d'imposition de ces revenus a évolué dans le temps. Le Conseil d'Etat, en 1980, avait décidé de voir dans les produits de cette activité des revenus imposables dans la

catégorie des bénéficiaires non commerciaux (CE, 5 novembre 1980, n° 13222, précité). Puis, en 1981, par un revirement de jurisprudence il avait rattaché ces revenus à la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (CE, 20 février 1981, n° 14618, Recueil Tables, page 720, CE, 18 mars 1981, n° 06.404-07.359, précité). Cette activité de proxénétisme était assimilée à une spéculation sur le travail d'autrui. Depuis 1990, le Conseil d'Etat rattache à nouveau ces revenus à la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (CE, 25 avril 1990, n° 71053, *Veuve Perroux*, Recueil Tables, page 734).

De la même façon, doit être imposée à l'impôt sur les sociétés une société ayant des recettes illicites non comptabilisées et provenant de chambres réservées à l'activité de proxénétisme hôtelier (Voir, par ex. parmi les nombreuses espèces CE, 25 avril 1990, n° 78783, *SARL Hôtel Mary*; CAA Paris, 5 novembre 2007, n° 06PA01745, *SARL Clichy Hôtel*).

Imposant des contribuables qui évoluent en dehors de la légalité, l'administration fiscale ne doit pas pour autant tomber elle-même dans l'illégalité. En tant que contribuables, les personnes exerçant des activités illicites doivent se voir appliquer la loi fiscale dans son intégralité. Ainsi, par exemple, l'administration fiscale doit tenir compte du nombre d'enfants d'un proxénète pour le calcul du quotient familial (CE, 30 janvier 1991, n° 65546). Il convient de noter que lorsque les personnes ayant des activités illicites sont imposées, elles ne pourront pas déduire, en tant que charges professionnelles, tous les frais auxquels elles ont pu faire face pour l'exercice de ladite activité. Ainsi, un trafiquant de stupéfiant ne peut pas prétendre déduire en tant que charge professionnelle une "amende" versée à un autre trafiquant (CE, 18 mars 1981, n° 06.404-07.359, précité). Cependant, le Conseil d'Etat a récemment décidé, sans force explicative, qu'il «résulte des [articles 92 et 93 du code général des impôts] qu'une dépense engagée pour l'exercice d'une activité illicite ne peut être regardée, de ce seul fait, comme non déductible des revenus bruts [en l'espèce des détournements de fonds provenant de l'exercice illégal de la profession d'agent d'assurances] retirés de cette activité» (CE, 10 juillet 2007, n° 294044). Si les trafiquants de stupéfiants ne peuvent pas déduire les frais engagés pour acheter leurs produits pourront-ils cependant déduire leurs frais d'essence ou de téléphone? Voilà une solution jurisprudentielle qui méritera d'être éclairée...

Taxant souvent d'office les contribuables ayant une activité illicite, l'administration fiscale doit respecter les procédures de contrôle et de rehaussement de l'imposition. L'administration ne peut pas, à moins de commettre un détournement de

procédure, utiliser la demande de justification à peine de taxation d'office pour redresser des revenus dont elle n'ignore nullement la nature. Cependant, l'administration fiscale peut parfaitement utiliser cette procédure lorsqu'elle soupçonne que les ressources en cause proviennent d'une activité de proxénétisme mais que le contribuable a nié l'exercice d'une telle activité, tout au long de la procédure fiscale engagée à son encontre (CE, 7 janvier 2004, n° 249713). Selon l'article L.193 du livre des procédures fiscales, «dans tous les cas où une imposition a été établie d'office, la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge ou la réduction de l'imposition». Aussi, le contribuable reprochant à l'administration l'exagération des bases d'imposition retenues, et justifiées par elle, doit en apporter une preuve; par exemple, par la justification des achats de produits stupéfiants qu'il a pu lui-même effectuer avant revente (CE, 28 juillet 1999, n° 185525). Par contre, l'administration fiscale, pour procéder à une taxation d'office, ne peut pas prendre pour référence une quantité de cocaïne saisie pour établir le montant de l'imposition au titre de l'activité occulte de trafic de stupéfiants. En effet, cette «marchandise» ayant été saisie, elle ne peut pas être à l'origine de revenus. En procédant de la sorte, et en étant dans l'impossibilité d'expliquer comment elle avait évalué le revenu imposable, l'administration fiscale a vicié sa méthode d'évaluation (CAA Versailles, 13 juillet 2007, n° 06VE01580).

Toute activité étant source de revenus fait l'objet d'une imposition; peu importe finalement que cette activité soit licite ou non. Les solutions jurisprudentielles sont plus subtiles en matière de TVA.

I L'IMPOSITION À LA TVA DES LIVRAISONS DE BIENS ET DES PRESTATIONS DE SERVICES ILLICITES

La Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) a eu à préciser à diverses reprises si les livraisons de biens ou des prestations de services illicites entrent dans le champ d'application de la sixième directive 77/388/CEE du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. De telles livraisons ou prestations doivent-elles être assujetties à la TVA?

La CJCE a jugé que le principe de neutralité fiscale s'oppose, en matière de TVA, à une opposition systématique entre les transactions licites et les transactions illicites (CJCE, 5 juillet 1988, *Mol*, affaire 269/86, Recueil 3627; CJCE, 5 juillet 1988, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat*, affaire 289/86, Recueil 3655 ou encore

CJCE, 29 juin 1999, *Coffeeshop "Siberië" vof*, affaire C-158/98, Recueil I-3971). Aussi, le fait qu'une activité soit illicite n'entraîne pas une exception à l'imposition à la TVA. Cette exception à l'imposition à la TVA ne joue que dans les cas où l'activité en cause, en raison de ces caractéristiques, exclue toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur économique illicite. L'activité illicite qui entre en concurrence avec des activités licites sera donc imposée à la TVA.

La CJCE a donc pu décider que la location d'un local destiné à accueillir des activités commerciales relève par excellence du champ d'application de la sixième directive. Le fait que l'activité poursuivie dans le local loué soit pénalement répréhensible, «ce qui peut rendre la location illicite», ne change absolument rien au caractère commercial de la location en cause. Or, existant une concurrence entre les activités de location licites et illicites, il doit y avoir là un assujettissement systématique à la TVA (CJCE, 29 juin 1999, *Coffeeshop "Siberië" vof*, précité, point 22). Il en va de même pour toutes les livraisons de marchandises ou prestations de services concurrençant un secteur économique licite: livraisons de parfums de contrefaçon (CJCE, 28 mai 1998, *John Charles Goodwin et Edward Thomas Unsted*, affaire C-3/97, Recueil I-3257), livraisons en contrebande d'alcool éthylique (CJCE, 29 juin 2000, *Tullihallitus c. Kaupo Salumets*, affaire C-455/98, Recueil I-4993), activité de proxénétisme hôtelier (CE, 25 avril 1990, n° 78783, *SARL Hôtel Mary*), etc. A l'inverse, une activité illicite qui ne concurrence aucune activité licite, un tel secteur économique ne pouvant donner lieu qu'à des mesures répressives, ne sera pas assujettie à la TVA; c'est la cas par exemple, des importations de fausses monnaies (CJCE, 6 décembre 1990, *Max Witzemann c. Hauptzollamt München-Mitte*, affaire C-343/89, Recueil I-4477) ou encore des livraisons de stupéfiants (CJCE, 5 juillet 1988, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat*, précité).

Si le principe de neutralité fiscale s'oppose à toute opposition systématique en matière d'imposition à la TVA entre activités licites et activités illicites, il en va de même en matière d'exonération. Les exportations illicites d'une catégorie de biens doivent donc être traitées de la même façon que les exportations licites de ces mêmes biens. Ainsi, la CJCE a eu à se prononcer sur le cas de biens exportés vers un Etat soumis à embargo. Le juge communautaire a décidé que l'exonération des opérations à l'exportation, prévue à l'article 15 de la sixième directive, ne peut pas être refusée en raison du fait que de telles opérations sont effectuées en violation de dispositions nationales subordonnant à une autorisation préalable les exportations à destination d'un Etat soumis à embargo (à propos de matériels informatiques et de logiciels

risquant d'être éventuellement utilisés à des fins stratégiques: CJCE, 2 août 1993, *Wilfried Lange c. Finanzamt Fürstfeldbruck*, affaire C-111/92, Recueil 4677). Les Etats membres ne peuvent donc pas réserver, pour un secteur économique, le bénéfice d'exonérations aux seules activités licites. Aussi, un Etat membre ne peut pas, par exemple, soumettre l'exploitation illicite d'un jeu de hasard à la TVA alors que l'activité correspondante licite effectuée par un casino agréé bénéficierait d'une exonération (CJCE, 11 juin 1998, *Karlheinz Fischer c. Finanzamt Donaueschingen*, affaire C-283/95, Recueil I-3369).

On l'aura donc compris, les personnes exerçant des activités illicites, outre la sanction pénale qu'elles encourent éventuellement, devront faire face aux exigences de l'administration fiscale qui imposera systématiquement les revenus tirés de telles activités et, dans certains cas, soumettra les livraisons ou prestations en cause à la TVA. **Xavier Cabannes**