

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANCAISE

ANNÉE 2009

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

Avec la collaboration de Jean-François Boudet, Maître de conférences à l'université Paris Descartes (Paris 5) et de Monelle Eckert-Malécot, Doctorante, Allocataire-monitrice à l'université Paris Descartes (Paris 5)

Pour la cinquième livraison de cette chronique annuelle (pour la jurisprudence 2004 et 2005, cette Revue, volume 12, 2006, page 143; pour la jurisprudence 2006, cette Revue, volume 13, 2007, page 193; pour la jurisprudence 2007, cette Revue, volume 14, 2008, page 199; pour la jurisprudence 2008, cette Revue, volume 15, page 125), nous avons retenu trois arrêts du Conseil d'Etat et divers arrêts de la cour administrative d'appel de Paris.

I CONSEIL D'ETAT

* Conseil d'Etat, 1^{er} juillet 2009, n° 324206 et n° 324777, *Monsieur Kohumoetini et autres*

Mots clefs: Droit spécifique sur les perles exportées - Personne intéressée à l'affaire - Qualité de contribuable

Par cet arrêt du 1^{er} juillet 2009, le Conseil d'Etat a annulé l'article 6 de la loi du pays n° 2009-1 LP/APF du 6 janvier 2009 portant diverses mesures fiscales à l'importation et à l'exportation pour l'année 2009. Cet article suspendait, à compter du 1^{er} octobre 2008 et jusqu'au 31 décembre 2009, la perception des droits spécifiques sur les perles exportées (il faut rappeler ici que la suspension de ces droits faisait son second passage en peu de temps devant le Conseil d'Etat puisque celui-ci avait annulé, en décembre 2008, l'article 5 de la loi du pays n° 2008-11 LP/APF du 25 août 2008 ayant déjà un tel objet; voir, Conseil d'Etat, 5 décembre 2008, n° 320412 et l'article de Philippe Lemonnier, «De l'intéressement trop générique des élus: étude de l'impact d'une interprétation large sur la vie institutionnelle polynésienne», cette Revue, volume 15, 2009, page 65). Ces droits sont perçus en application de l'article 1^{er} de la délibération n° 93-168 AT du 30 décembre 1993 qui dispose: «il est créé aux codifications n° 71.01.10.00, 71.01.21.10, 71.01.21.20, 71.01.21.30 et 71.01.21.90 du tarif des douanes de la

Polynésie française un droit spécifique spécial sur les produits exportés de la perliculture, originaires du territoire. Ce droit est dénommé droit spécifique sur les perles exportées, sigle: DSPE».

Le recours a été introduit d'une part, par des représentants à l'assemblée de la Polynésie française, conformément à l'article 176 de la loi organique du 27 février 2004 (requête n° 324206) et d'autre part, par un contribuable polynésien (requête n° 324777).

Si la solution de cet arrêt n'est nullement novatrice, deux éléments intéressants, bien que classiques, méritent d'être relevés.

En premier lieu, le juge administratif, a rappelé «qu'alors même que [le requérant] ne serait pas personnellement assujéti au droit spécifique sur les perles exportées dont les dispositions attaquées suspendent la perception, la qualité de contribuable du budget de la Polynésie française dont il se prévaut (...) suffit à lui conférer un intérêt à agir contre une décision qui, en suspendant le perception d'un impôt ou d'une taxe réduit les recettes de cette collectivité territoriale». Le Conseil d'Etat a ici fait application de la jurisprudence classique relative à l'intérêt à agir des contribuables locaux (et non pas nationaux; à ce sujet, voir, Xavier Cabannes, «L'intérêt à agir en qualité de contribuable de l'Etat: plaider pour une nouvelle avancée jurisprudentielle», Petites affiches, 2002, n° 149, page 4). En effet, les contribuables locaux ont qualité à agir, en tant que tels, contre les décisions des collectivités locales génératrices de dépenses ou de diminutions de recettes (cette solution trouve ses origines dans diverses décisions, ainsi pour les contribuables communaux: Conseil d'Etat, 29 mars 1901, *Casanova*, Recueil, page 50; pour les contribuables départementaux: Conseil d'Etat, 27 janvier 1911, *Richemond*, Recueil, page 105, conclusions Helbronner; pour les contribuables régionaux: Conseil d'Etat, 25 avril 1994, *Mme Aguila*, Recueil, page 1099; voir encore, plus spécifiquement, les espèces citées par le rapporteur public, Monsieur Julien Boucher, dans ses conclusions sur notre espèce: Conseil d'Etat, 17 octobre 1980, *Braesch*, Recueil, Tables, page 830 et 29 octobre 1980, *Rémy*, Recueil, Tables, page 829).

En second lieu, et c'est sur le fondement de ce point que le juge a annulé l'article litigieux de la loi du pays, le Conseil d'Etat rappelle ce qu'est une «personne intéressée à l'affaire» et vient en tirer toutes les conséquences. L'article 172-2 de la loi organique du 27 février 2004 dispose que sont illégaux «les délibérations ou actes auxquels ont pris part un ou plusieurs membres du conseil des ministres ou de l'assemblée de la Polynésie française intéressés à l'affaire qui en fait l'objet, soit en leur nom personnel, soit comme mandataires». Cette disposition n'est pas sans rappeler l'article L. 2131-11 du Code général des collectivités territoriales qui

dispose, lui aussi, que «sont illégales les délibérations auxquelles ont pris part un ou plusieurs membres du conseil intéressés à l'affaire qui en fait l'objet, soit en leur nom personnel, soit comme mandataires» (voir, Geneviève Koubi, «La notion de conseiller municipal personnellement intéressé à la délibération», Petites affiches, 1997, n° 48, page 5). Cette disposition codifiée à la deuxième partie du Code général des collectivités territoriales doit être considérée comme s'appliquant certes aux conseillers municipaux mais aussi aux conseillers généraux et aux conseillers régionaux (voir, sur cet aspect, Charles Girardin, «La notion de conseiller général intéressé et ses conséquences pour l'élu», Petites affiches, 1998, n° 143, page 5). En application d'une jurisprudence bien établie, dès lors que l'intérêt du conseiller ne se confond pas avec l'intérêt de la généralité des habitants, il existe un intérêt à l'affaire (Conseil d'Etat, 16 décembre 1994, *Commune d'Oullins c/ Association Léo-Lagrange Jeunesse et Tourisme*, Recueil, page 559). Selon des solutions bien connues, est intéressé à l'affaire un conseiller municipal, dirigeant une société qui exploite un théâtre appartenant à la commune, lorsque l'assemblée locale délibère des demandes de subventions en vue des travaux de réaménagement de ladite salle (Conseil d'Etat, 23 septembre 1987, *Ecorcheville*, Recueil, Tables, page 617); sera aussi intéressé à l'affaire, l'élu municipal, exploitant d'une salle de bal, lorsque l'assemblée locale délibère sur la résiliation du bail accordé à une association de loisirs organisant des bals (Conseil d'Etat, 13 février 1987, *Commune de Saint-Vivien de Monséguir c/ Association Foyer rural de Saint-Vivien de Monséguir*, requête n° 70331); sera encore intéressé à l'affaire, le conseiller municipal lors de la délibération décidant de la cession d'une parcelle du domaine privé de la commune dont il s'est porté acquéreur (Conseil d'Etat, 12 février 1986, *Commune d'Ota*, Recueil, page 39). Les exemples pourraient être multipliés (voir pour d'autres exemples, notamment, Bertrand Faure, «Droit des collectivités territoriales», Dalloz, 2009, page 134). Dans de telles circonstances, l'élu intéressé à l'affaire ne doit pas influencer sur la délibération de l'assemblée locale. Selon le Conseil d'Etat, la seule présence du conseiller intéressé ne suffit pas à vicier la délibération; pour atteindre un tel résultat, le conseiller doit avoir participé activement au travail du conseil de manière à exercer une influence effective sur la délibération (par exemple, Conseil d'Etat, 26 février 1982, *Association Renaissance d'Uzès*, Recueil, Tables, page 549 ou encore 30 décembre 2002, *Association Expression Village*, Recueil, Tables, page 631). Il faut pour cela que la présence même de l'élu intéressé soit de nature, en raison de ses prises de position, à exercer une influence sur le résultat du vote (Conseil d'Etat, 12 février 1986, *Commune d'Ota*, précité, 24 mai 2000, *Comité départemental de tourisme équestre de la Mayenne*, requête n° 195657 ou encore, 30 décembre 2002, *Association Expression Village*, précité). Ainsi, est de nature à vicier la délibération adoptée le fait qu'un conseiller intéressé à l'affaire participe activement aux débats ou travaux

préparatoires (par exemple, Conseil d'Etat, 17 février 1993, *Desmons*, Recueil, Tables, page 649) ou, encore, le fait qu'un conseiller intéressé ait la qualité de rapporteur du projet de délibération (par exemple, Conseil d'Etat, 29 juillet 1994, *SA Diffusion, Fabrication, Orientation et Publicité*, Recueil, page 386). A l'inverse, est un élu municipal intéressé à l'affaire mais n'ayant «pas été en mesure d'exercer une influence effective sur la délibération litigieuse», le «premier adjoint au maire [qui] avait bien siégé lors de la séance au cours de laquelle a été prise la délibération litigieuse et [qui] avait participé à certaines réunions préparatoires (...), dès lors qu'il avait quitté la salle au moment du vote (...) et n'avait pas pris une part active aux réunions préparatoires» (Conseil d'Etat, 30 décembre 2002, *Association Expression Village*, précité). Dans l'arrêt précité du 5 décembre 2008 concernant la première tentative de suspendre la perception du droit spécifique sur les perles exportées, le Conseil d'Etat avait décidé, de manière assez drastique, que «M G, représentant de l'assemblée de la Polynésie française propriétaire de nombreuses fermes perlières situées en Polynésie française et qui était ainsi intéressé, au sens des dispositions précitées, à l'adoption de cette disposition, n'était pas présent à cette séance; qu'il avait toutefois donné procuration à un représentant et qu'il ressort du procès-verbal de la séance qu'un vote a ainsi été émis en son nom; que, dans ces circonstances, M. G. doit être regardé comme ayant pris part à la délibération, en méconnaissance des dispositions précitées de l'article 172-2; que ce vote, qui fait partie des 29 voix favorables nécessaires à l'adoption du texte, est de nature à entacher d'illégalité l'acte ainsi adopté; que les requérants sont, par suite, fondés à en demander l'annulation». Le Conseil d'Etat a donc considéré que le seul fait pour un élu intéressé -dont le juge ne relève nullement une participation active aux réunions préparatoires ou aux débats- de voter par procuration, lors de la séance au cours de laquelle l'acte attaqué a été adopté, entache ledit acte d'illégalité.

En l'espèce, en application des critères jurisprudentiels, deux des représentants de l'assemblée de Polynésie française étaient intéressés à l'affaire. En effet, tous deux étaient propriétaires de fermes perlières situées en Polynésie dont l'activité est soumise au droit spécifique sur les perles exportées. Comme l'a remarqué le rapporteur public dans ses conclusions, «si les perliculteurs sont assez nombreux en Polynésie française -il existerait, d'après les requérants, environ 650 fermes de production- ils constituent toutefois un groupe dont les intérêts, relativement à une disposition visant spécifiquement le secteur de la perliculture, se distinguent nettement de ceux de la collectivité». Or, l'un de ces représentants a participé activement aux débats préparatoires au vote et, selon le juge administratif, influencé sur le résultat, «en faisant état de son adhésion au projet comme perliculteur et en évoquant les conséquences qu'aurait son rejet, en présence de perliculteurs dans les tribunes, dont il indiqua qu'ils pourraient occuper les services de perception de la taxe litigieuse». Le second représentant concerné était

rapporteur du projet de loi du pays devant l'assemblée de la Polynésie et «a exprimé un avis favorable à la suspension du droit spécifique sur les perles exportées» (on n'est jamais aussi bien servi que par soi-même!). Le Conseil d'Etat a donc décidé que la participation active de ces deux représentants, personnes intéressées à l'affaire, «ne peut être regardée comme ayant été sans influence sur le résultat» et entraîne l'illégalité des dispositions de l'article attaqué. Il a donc annulé l'article litigieux de la loi du pays. Le Conseil d'Etat souligne que la participation active d'un seul de ces deux représentants aurait suffi à atteindre le même résultat quant à l'illégalité des dispositions en cause. Le fait que les deux représentants aient quitté la séance de l'assemblée au moment du vote de l'article litigieux, acquis à l'unanimité, et se soient bornés à participer, par la suite, au vote final de la délibération, ne remet nullement en cause l'illégalité des dispositions litigieuses. Le fait que la délibération ait été adoptée à l'unanimité est ici sans conséquence. Le Conseil d'Etat a d'ailleurs déjà pu décider alors qu'un maire était «à l'origine du projet (...) et qu'il en a été le rapporteur devant le conseil municipal [que] sa participation (...) à l'adoption de la délibération qui a porté sur ce projet, ne peut être regardée comme ayant été sans influence sur le résultat du vote, alors même que celui-ci a été acquis à l'unanimité» (Conseil d'Etat, 16 décembre 1994, *Commune d'Oullins c/ Association Léo Lagrange Jeunesse et Tourisme*, précité).

Tous les élus polynésiens devront garder cela à l'esprit et s'abstenir de prendre une part active à une délibération relative à une affaire les intéressant personnellement. Ils prendront soin d'observer quatre Commandements en ce qui concerne les projets de délibération relatifs à une affaire les intéressant à titre personnel:

- «Tu ne rapporteras pas sur un tel projet».
- «Tu ne participeras pas activement aux travaux et débats préparatoires d'un tel projet».
- «Tu ne voteras pas sur un tel projet et tu ne donneras point de mandat».
- «Tu prendras soin, afin d'éviter toute querelle contentieuse sur ton hypothétique influence, de sortir de la salle au moment du vote». **Xavier Cabannes**

* Conseil d'Etat, 31 juillet 2009, n° 295866, Société nationale de radiodiffusion et de télévision pour l'outre-mer (RFO)

Mots clefs: Messages publicitaires - Programmes radiotélévisés – TVA

La Société RFO est-elle redevable de la TVA? Si la question a fait l'objet d'observations dans une précédente chronique (voir, Cour administrative d'appel de Paris, 26 mai 2006, *Société nationale de radiodiffusion et de télévision pour l'outre-mer*, cette Revue, 2007, volume 13, page 217, observations Fabrice Bin), il appartenait au Conseil d'Etat de clarifier définitivement la situation. Les présentes observations pourraient étrangement ressembler aux explications concernant la décision d'appel et la conclusion pourrait en être identique: «L'affaire semble des plus simples et il est surprenant que la société RFO Polynésie ait pensé pouvoir obtenir une décision favorable de la part de la cour administrative d'appel» (observations Bin, précitées). Les faits sont en effet forts simples: la société RFO Polynésie avait déclaré au titre des années 1998 et 1999 un montant de TVA exigible sur ses activités de diffusion de messages publicitaires, déduction faite de son activité de diffusion et de programmation de radio et de télévision (cette dernière activité n'engendrant aucune recette et n'étant donc pas soumise à la TVA). L'administration fiscale a notifié un rappel de TVA à la société RFO Polynésie. Ces rappels ont été mis en recouvrement le 28 juin 2001.

Après avoir contesté cette analyse et saisi les premiers juges de l'impôt, la société RFO se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris. Le Conseil d'Etat confirme naturellement la décision d'appel sur les rappels de TVA relatifs à l'activité de diffusion de programmes radiotélévisés de RFO Polynésie. Il est cependant plus nuancé sur les rappels de TVA relatifs à l'activité de diffusion des messages publicitaires. Le raisonnement de la haute juridiction est plus précis que celui énoncé par les juges d'appel. Le Conseil d'Etat estime à ce sujet que la cour administrative d'appel de Paris n'a pas suffisamment motivé sa décision en s'abstenant de répondre clairement à l'argumentation de la société RFO. En effet, en se fondant sur l'article 343-3 du code des impôts de la Polynésie française, selon lequel la TVA est exigible en ce qui concerne les prestations de services lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération, la société faisait remarquer devant la cour que des créances correspondantes sur certains clients n'avaient pas été encaissées. Régulant l'affaire au fond et répondant minutieusement à l'argumentation de la société sur ce point, le Conseil d'Etat annule la décision d'appel sans pour autant lui donner totalement tort. La rectification est justifiée parce que la société n'apporte pas d'argumentations convaincantes ou pièces comptables de nature à confirmer ces allégations. Cette insuffisance de motivation -détail s'il en est- méritait cette annulation partielle. **Jean-François Boudet**

* Conseil d'Etat, 7 octobre 2009, n° 309499, Société d'équipement de Tahiti et des Iles (SETIL)

Mots clefs: Aéroport - Catering - Equivalence financière - Redevances pour services rendus

Décidemment, les aéroports polynésiens sont une source régulière de contentieux devant le juge administratif (voir: Conseil d'Etat, ordonnance du 6 juillet 2006, *Président de la Polynésie française*, cette Revue, volume 13, 2007, page 204, observations M. Conan et Conseil d'Etat, 12 janvier 2007, *Flosse et Bopp du Pont*, cette Revue, 2008, volume 14, page 199, observations J. Buisson).

En 1999 a été conclu un contrat d'occupation de dépendances du domaine public aéroportuaire entre la SETIL Aéroport, société concessionnaire de l'exploitation des aéroports de Tahiti-Faa'a et de Bora-Bora, et la Société hôtelière et de restauration touristique (SHRT). Ce contrat prévoit, en application de l'article R. 224-1 du code de l'aviation civile, la perception de redevances pour services rendus par la SETIL Aéroports à la SHRT. La SHRT doit acquitter des redevances pour exercer, à l'intérieur de l'aéroport, ses activités d'exploitation de bars, de restauration rapide, de self service, de restaurants et pour ses activités de traiteur auprès des avions des compagnies faisant escale sur les aéroports (activité dite de catering, soit restauration en français). La convention passée entre la SETIF Aéroport et la SHRT prévoit que, pour l'activité de catering, le montant de la redevance pour service rendu est calculé, pour les compagnies aériennes, en pourcentage du chiffre d'affaires mensuel réalisé par la SHRT auprès d'elles; ce pourcentage est d'ailleurs variable selon les compagnies aériennes en cause. L'annexe 2 à la convention, établissant le taux des redevances spécifiques à l'activité de catering, contient les dispositions suivantes: «Air France: 5% du chiffre d'affaires mensuel; autres compagnies: 7% du chiffre d'affaires mensuel. A compter du 1^{er} octobre 2000 et chaque premier janvier par la suite, les redevances commerciales ci-dessus seront augmentées de 0,25% et ce jusqu'à atteindre respectivement les taux de 7% et de 9%. Ainsi en 2000, ces redevances seront respectivement de 5,25% et de 7,25%».

La SHRT avait demandé au tribunal administratif de la Polynésie française d'annuler les redevances pour l'activité de catering. Le tribunal administratif avait rejeté cette demande (jugement du 24 mai 2005, n° 0400039). La SHRT avait fait appel de ce jugement. Le 28 mai 2007, la cour administrative d'appel de Paris (n° 05PA03555) a annulé le jugement du tribunal administratif. La SETIF s'est donc pourvue en cassation pour obtenir l'annulation de la décision d'appel.

Pour apprécier la légalité des redevances en cause, la cour administrative d'appel de Paris avait appliqué les critères jurisprudentiels classiques; critères, qui en dépit de quelques évolutions jurisprudentielles, n'avaient pas évolué depuis 1958 (Conseil d'Etat, Assemblée, 21 novembre 1958, *Syndicat national des*

transporteurs aériens, Recueil, page 572), la notion de redevance impliquant l'existence d'une équivalence financière entre la somme demandée à l'usager du service public et le coût du service. Le montant de la redevance, selon la conception jurisprudentielle classique, doit donc être calculé au regard du coût du service. Aussi, dans sa décision du 28 mai 2007, le juge d'appel avait souligné que les redevances demandées aux usagers «doivent être appropriées aux services rendus» et que de ce fait, la redevance pour l'activité de catering «ne pouvait être calculée que sur le service rendu et non sur le chiffre d'affaires réalisé auprès des compagnies aériennes».

Mais, c'était là sans compter avec le revirement de jurisprudence opéré par la décision d'Assemblée du Conseil d'Etat le 16 juillet 2007 (*Syndicat national de défense de l'exercice libéral de la médecine à l'hôpital*, AJDA, 2007, page 1807, chronique Julien Boucher et Béatrice Bourgeois-Machureau, RFDA, 2007, page 1269, note Philippe Terneyre). Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat a précisé que «si l'objet du paiement que l'administration peut réclamer (...) est en principe de couvrir les charges du service public, il n'en résulte pas nécessairement que le montant de la redevance ne puisse excéder le coût de la prestation fournie; qu'il s'ensuit que le respect de la règle d'équivalence entre le tarif d'une redevance et la valeur de la prestation ou du service peut être assuré non seulement en retenant le prix de revient de ce dernier, mais aussi, en fonction des caractéristiques du service, en tenant compte de la valeur économique de la prestation pour son bénéficiaire; que, dans tous les cas, le tarif doit être établi selon des critères objectifs et rationnels, dans le respect du principe d'égalité entre les usagers du service public et des règles de la concurrence». Le Conseil d'Etat, dans une décision du 29 mai 2009 a de nouveau clairement précisé que «le montant [d'une redevance] peut légalement, comme il vient d'être dit, excéder le seul coût de la prestation fournie» (*Syndicat national de chirurgie plastique*, AJDA, 2009, page 1071). C'est donc dans la lignée de cette jurisprudence, que le Conseil d'Etat, ayant à se prononcer sur la légalité des redevances pour catering, a jugé que les «redevances peuvent tenir compte de la valeur économique des avantages procurés à la société utilisatrice» aussi il est légalement possible de prévoir «que la redevance pour services rendus dont la SHRT était redevable à la SEDIL Aéroport, était calculée proportionnellement au chiffre d'affaires réalisé par la SHRT avec les compagnies aériennes qui recourent à ses services».

En outre, par cette décision, le Conseil d'Etat vient rappeler une évidence qu'il est possible d'oublier en ces temps de changement de la jurisprudence en matière d'effets dans le temps d'une évolution jurisprudentielle (Conseil d'Etat, Assemblée, 16 juillet 2007, *Société Tropic Travaux Signalisation*, Recueil, page 360, conclusions D. Casas; voir, «Les grands arrêts du contentieux administratif»,

Dalloz, 2^{ème} édition, 2009, page 1126, observations P. Cassia). En effet, la SHRT soutenait que la reprise rétroactive de la jurisprudence nouvelle, issue de la décision du 16 juillet 2007, aurait pour effet de la priver du droit à un procès équitable et serait de ce fait (c'est désormais un argument incontournable!) contraire à l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme. Il convient ici de ne pas venir inverser la logique des choses. La règle en la matière est, et reste, l'effet rétroactif de la modification jurisprudentielle. D'ailleurs, selon la Cour européenne des droits de l'homme, «les exigences de la sécurité juridique et de la protection de la confiance légitime des justiciables ne consacrent pas de droit acquis à une jurisprudence constante» (CEDH, 18 décembre 2008, *Unedic c/ France*, n° 20153/04). Aussi, le Conseil d'Etat a, dans notre espèce, rappelé que «l'application rétroactive d'une jurisprudence nouvelle, qui ne comporte pas de réserve relative à son application dans le temps, n'est que l'effet des voies normales de recours au juge, et en particulier du contrôle du juge de cassation, et ne méconnaît pas les dispositions» de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme. Voilà bien l'une des règles contentieuses traditionnelles qui nous est encore conservée pour l'heure... **Xavier Cabannes**

II COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL

* Cour administrative d'appel de Paris, 17 avril 2009, n° 07PA00641, *Société Tahiti Nui Télévision (TNTV)*

Mots-clefs: Déduction – Diffusion de programme télévisé – Diffusion de messages publicitaires - Subvention – TVA

Les impôts sur la consommation ont «l'avantage de ne pas prendre au dépourvu les classes malaisées ordinairement peu prévoyantes». Les propos volontiers provocateurs de Thiers illustrent néanmoins une réalité appréciée et recherchée des gouvernants, la discrétion voire la neutralité fiscale. Voués aux gémonies par la Révolution française, restaurés par le directoire, actuellement décriés au nom de la justice et de l'équité fiscale, les impôts indirects, au premier rang desquels la taxe sur la valeur ajoutée, continuent de susciter de vifs débats.

Le mythe d'un impôt sur la dépense, neutre économiquement, indolore pour le citoyen contribuable, naît en 1954 dans le bureau de l'inspecteur des finances Maurice Lauré. Edgard Faure adoube cette idée, hélas pour son inventeur non brevetable, grâce à une loi du 10 avril 1954.

Le principe en est évident: frapper chaque transaction uniquement sur sa valeur ajoutée. Le champ d'application matériel est large puisque «sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de service effectuées à titre onéreux par un assujetti» (article 340-1 du code des impôts de la Polynésie Française). Pourtant la mise en pratique de cette taxe, plus de cinquante cinq ans

après sa création, reste épineuse tant sur le plan sémantique que sur celui du calcul de la taxe collectée.

Lorsqu'une entreprise ne réalise que des opérations soumises à la TVA, elle peut déduire la totalité de la taxe facturée par ses fournisseurs. Le mécanisme est alors déconcertant de simplicité, la TVA payée en amont, s'impute sur celle d'aval facturée à ses clients.

En l'espèce, Tahiti Nui a cru pouvoir déduire la totalité de la taxe ayant grevé les biens acquis et fut partiellement confortée dans sa position par les juges du fond qui ne lui ont pas reconnu la qualité d'assujettie partielle (en ce sens Tribunal administratif de la Polynésie française, 17 octobre 2006, n° 0400358). Le service des contributions de la Polynésie Française, soucieux des recettes fiscales de ce territoire, considérait que seule une fraction de la taxe ayant grevé les biens acquis était déductible. De plus, il fallait inclure la subvention versée par le gouvernement à Tahiti Nui dans le calcul du prorata de TVA déductible.

La cour administrative d'appel de Paris, dans son arrêt en date du 17 avril 2009, a jugé que Tahiti Nui Télévision exerce «à titre onéreux une activité de diffusion de messages publicitaires située dans le champ d'application de la taxe et, d'autre part, une activité gratuite de diffusion de programmes de télévision, située hors du champ d'application de la taxe; qu'elle a ainsi (...) la qualité d'assujettie partielle au sens de l'article 345-7 (...) que seule une fraction de la taxe ayant grevé ces biens et services est déductible».

Certes dans la langue courante, deux hypothèses seulement existent. Payer ou ne pas payer la TVA, telle est la question. Mais le droit fiscal est une langue étrangère, les mots revêtent une autre signification. Aussi faut-il examiner la qualité du contribuable, assujetti ou non, redevable ou non. A cela s'ajoute une troisième dimension: le caractère partiel de la qualification.

Pour être assujetti, il faut effectuer des opérations dans le champ d'application de la taxe (article 340-1 sus cité). Pour être redevable, il suffit de s'acquitter de l'impôt. En l'espèce c'est l'assujettissement total ou partiel qui est discuté. Aux termes de l'article 340-7 du code des impôts, «sont assujettis à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une activité économique (...)». La cour administrative d'appel de Paris, suivant en cela une jurisprudence constante sur le lien direct entre la prestation et le service rendu (CJCE, 8 mars 1988, affaire 102/ 86, *Apple and Pear development council*, Revue de Jurisprudence Fiscale, 8-9/88 n° 970; CJCE, 3 mars 1994, *Tolsma*, ibidem, 6/94 n° 759), a estimé que l'activité de diffusion de programme de télévision, puisqu' effectuée à titre gratuit, ne ressortait pas du champ d'application de la taxe.

Deux activités distinctes, l'une dans le champ, l'autre hors champ de la TVA, aux termes de l'article 345-7 du code des impôts, le critère de l'assujettissement partiel est bien rempli (pour une application similaire mais détaillée de la notion de lien direct, voir l'arrêt du Conseil d'Etat, 31 juillet 2009, n° 295866, *Société nationale de radiodiffusion et de Télévision pour l'outre mer*, ci-dessus avec les observations de Jean-François Boudet).

La cour ne résout pas simplement une question sémantique. La qualification du contribuable conditionne le mécanisme de déduction. En effet, les choses se compliquent dès lors que certaines opérations échappent à la taxation. Le contribuable ne peut pas gagner sur les deux tableaux. En rétorsion, l'entreprise ne peut déduire la totalité de la TVA qui lui a été facturée. Il va falloir calculer un pourcentage, un prorata de déduction, second enjeu de l'arrêt de la cour administrative d'appel.

Pour cela, il faut prendre en compte l'affectation du bien acquis par l'entreprise. La TVA correspondante n'est déductible que dans la mesure où ce bien (ou service) est affecté à une opération ouvrant droit à déduction et donc situé dans le champ d'application de la taxe. A l'inverse, le droit à déduction n'est pas accordé si le bien est affecté à une opération hors champ ou exonérée.

Dans le cas présent, la cour estime que «les biens ou services pour lesquels elle acquitte la taxe sur la valeur ajoutée concourent à la réalisation tant d'opérations ouvrant droit à déduction, car situées dans le champ d'application de la taxe, que d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction car situées hors du champ (...) qu'il en résulte que seule une fraction de la taxe ayant grevé ces biens est déductible, selon le prorata prévu à l'article 345-8».

L'affectation des biens et services est ici mixte, la règle du tout ou rien ne peut s'appliquer. Le droit à déduction doit être exercé à concurrence de l'affectation à des opérations effectivement soumises à la taxe.

L'article 345-8 du code des impôts de la Polynésie française définit le prorata, la fraction déductible de la taxe sur la valeur ajoutée.

Au dénominateur, doit être inscrit le montant annuel des recettes (hors taxe) des opérations ouvrant droit à déduction. Dans le cas d'espèce, il s'agit bien entendu du chiffre d'affaires de l'activité de diffusion de messages publicitaires. Au numérateur de la fraction, un doute subsistait. Le texte entend y inscrire le montant annuel (toujours hors taxe) des recettes afférentes à toutes les opérations réalisées.

Le service des contributions estimait qu'il fallait en plus des activités de diffusion de publicité et de programmes de télévision, comptabiliser les subventions versées par le gouvernement au titre des opérations hors champ de la

taxe. En effet, les subventions, qu'elles soient d'équipement (destinées à financer l'achat d'immobilisations), d'équilibre (pour combler après coup le déficit structurel de l'organisme subventionné), ou de fonctionnement (pour couvrir les frais généraux de l'entreprise), sont hors du champ de la taxe puisqu'il n'y a pas de lien direct entre le service rendu par le subventionné et la subvention versée par la collectivité publique (en ce sens, Conseil d'Etat, 26 novembre 1999, *Revue de Droit Fiscal*, 2000, n° 17, conclusions Courtial).

Seules les subventions dites compléments de prix, ce qui n'est pas le cas ici, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. (En ce sens, voir les conclusions Racine sur Conseil d'Etat, 6 juillet 1990, n° 88224, *Codiac*, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 8-9/90, n° 989, page 543; plus récemment, CJCE, 22 novembre 2001, *Office des produits wallons*).

La cour administrative d'appel de Paris a suivi le raisonnement du requérant. Cette solution très séduisante pour l'administration et soucieuse de préserver les recettes fiscales puisqu'en incluant la subvention dans le calcul du prorata, donc en augmentant le numérateur, le droit à déduction pour l'entreprise diminue d'autant.

Notons enfin que la TVA française, au sens territorial du terme, a évolué en la matière (décret du 16 avril 2007, articles 205 à 210 de l'annexe II du code général des impôts). Le prorata tel que définit par le code des impôts de la Polynésie a disparu, remplacé par une savante formule mathématique, combinaison de trois coefficients:

Le premier, dit d'assujettissement d'un bien acquis, correspond à la proportion d'utilisation d'un bien ou service pour la réalisation d'opérations imposables.

Le second, coefficient de taxation, remplace pour les affectations mixtes, l'ancien prorata. Afin que les entreprises puissent bénéficier à plein du droit à déduction, certaines recettes imposables, mais exonérées, ne sont pas inscrites au dénominateur de la fraction. Ainsi, les subventions versées par les collectivités publiques ne sont pas prises en compte dans le calcul du coefficient. (Exception de l'exception, les subventions dites compléments de prix, donc soumises à la taxe, doivent figurer aux deux termes du rapport).

Enfin, le coefficient d'admission permet de prendre en compte les cas particuliers prévus par la loi. **Monelle Eckert-Malécot**

* Cour administrative d'appel de Paris, 26 juin 2009, n° 07PA03687, *SA Polygoudronnage*

Mots clefs: Agrément - Exonération - Impôt sur les sociétés - Programme d'investissement

Deux ans plus tard, nous retrouvons la société Bitupac et les conséquences fiscales de son augmentation de capital (voir: Tribunal administratif de la Polynésie française, 13 mars 2007, *SA Interoute c/ Polynésie française*, cette Revue, volume 14, 2008, page 217, observations X Cabannes). La société Polygoudronnage demandait à la cour administrative d'appel de Paris d'annuler le jugement du tribunal administratif de la Polynésie en date du 5 juin 2007 (n° 0600315).

La société Polygoudronnage avait souscrit le 12 août 2005 (le même jour que la société Interoute dans l'affaire précitée) à l'augmentation de capital de la société Bitupac. Cette dernière a réalisé au cours du premier semestre 2005 un programme d'investissement consistant en l'acquisition d'une station d'enrobage semi-mobile, agréé au titre du régime de l'aide fiscale à l'exploitation prévu par le titre II de la troisième partie du code territorial des impôts. Le 4 octobre 2005 (tout comme la société Interoute dans l'affaire précitée), la société Polygoudronnage a demandé à la Polynésie française à bénéficier, au titre de l'exercice 2005, du régime fiscal privilégié d'exonération d'impôt sur les sociétés prévu par les dispositions de l'article 961-1 du code territorial des impôts et ce à raison de sa prise de participation dans le capital de la société Bitupac.

L'administration (décision du vice-président de la Polynésie, ministre du tourisme, de l'économie, des finances, du budget et de la communication) avait alors, par décision du 23 mai 2006, rejeté cette demande au motif que l'apport n'était intervenu qu'après l'achèvement du programme d'investissement concerné; dans de telles conditions il ne pouvait être regardé comme ayant concouru au financement de l'investissement en cause. La société Polygoudronnage avait alors demandé au tribunal administratif de la Polynésie d'annuler la décision du ministre.

Le tribunal administratif avait rejeté la requête.

D'une part, la société Polygoudronnage contestait la légalité de la décision administrative de refus intervenue le 23 mai 2006. En effet, selon l'article 961-1 du code territorial des impôts, «si aucune réponse n'est fournie au demandeur après un délai de quatre mois à compter du dépôt de la demande, l'exonération est implicitement accordée». La société Polygoudronnage estimait dès lors que la décision de rejet était trop tardive, une décision implicite d'acceptation étant née quatre mois après sa demande du 4 octobre 2005. Cependant, la société, lors de sa demande, n'avait fourni à l'administration qu'un dossier incomplet. L'administration avait alors invité la société à compléter son dossier. La société a bien reçu cette demande de la part de l'administration, mais n'y a jamais donné suite. Aussi, le délai de quatre mois n'a pu commencer à courir et la décision du 26 mai 2006

n'était donc pas tardive (on voit que le problème du délai est ici plus simple que pour l'affaire Société Interoute, dans laquelle il avait été donné suite à la demande de l'administration).

D'autre part, le tribunal administratif a jugé que l'attestation établie par la société Bitupac, le 13 janvier 2006 (comme pour la société Interoute), ne permettait pas d'établir par quels mécanismes l'augmentation de capital d'août 2005 aurait pu permettre de financer l'investissement réalisé au cours du premier semestre 2005 (la station d'enrobage étant opérationnelle depuis le 8 juin 2005). Le juge administratif de première instance avait donc estimé que la prise de participation de la société Polygoudronnage dans le capital de la société Bitupac ne pouvait être regardée comme lui ouvrant droit à l'exonération prévue à l'article 961-1 du code territorial des impôts.

La société Polygoudronnage a donc fait appel de ce jugement. La cour administrative d'appel de Paris confirme le raisonnement du tribunal polynésien. D'une part, le caractère incomplet du dossier a empêché le délai de quatre mois de courir, aussi aucune décision implicite n'a été acquise à la société à l'expiration du délai de quatre mois prévu par le code territorial des impôts. D'autre part, aucun des éléments fournis par la société Polygoudronnage ne permet de prouver que les sommes investies dans la société Bitupac ont été affectées au financement du programme d'investissement réalisé par celle-ci. En effet, la société Polygoudronnage s'était contentée de fournir une convention d'ouverture de crédit non datée (!) passée entre la banque Socredo et la société Bitupac; document qui ne prouvait pas grand-chose concernant la société Polygoudronnage.

Il est bon de rappeler que si les exonérations fiscales sont de belles opportunités offertes aux contribuables, ceux-ci doivent présenter leur dossier avec un minimum de rigueur. Si les amateurs ne risquent pas le supplice du goudron et de la plume, tant l'administration que le juge se montreront, à raison, intraitables à leur égard.

Xavier Cabannes

* Cour administrative d'appel de Paris, 2 octobre 2009, n° 07PA03419, *Société Sud Pacifique Investissement Hôtel Ibis*

Mots clefs: Code des communes (article L 233-15) – Compétence du juge judiciaire – Taxe sur la publicité

Par ce bref arrêt, la cour administrative d'appel de Paris vient rappeler que selon l'article L. 233-15 du Code des communes, applicable au moment des faits, les contestations relatives à la perception de la taxe sur la publicité, instaurée par délibération du conseil municipal (Moorea en l'espèce), relèvent de la compétence

du juge judiciaire. C'est là une solution classique (voir, Conseil d'Etat, 15 mars 1978, *Sté d'affichage et de publicité de Noirclerc*, Recueil Tables, page 729, D 1978 IR 217, note P Delvolvé). Aussi, le tribunal administratif de la Polynésie française n'était pas compétent pour statuer sur la demande de la société Sud Pacifique Investissement Hôtel Ibiscus tendant à la décharge de la taxe sur la publicité qui lui était réclamée au titre de l'année 2006. **Xavier Cabannes**

* Cour administrative d'appel de Paris, 6 novembre 2009, n° 07PA00452, *Fiduciaire du Pacifique (Fidupac)* et n° 08PA00707, *Société Brasserie de Tahiti*

Mots clefs: Comptes courants d'associés – Distribution de dividendes – Exonération – Revenus des capitaux mobiliers

L'article 178-31 du code territorial des impôts, issu de la loi du pays n° 2005-1 du 7 février 2005, exonère d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers les dividendes constatés au profit des associés au titre de 2005 et réinvestis dans l'entreprise jusqu'au 1^{er} janvier 2008 (pour d'autres espèces relatives à cette disposition et à l'imposition des dividendes laissés en comptes courants d'associés et surtout des intérêts: Cour administrative d'appel de Paris du 6 novembre, n° 08PA04420, *Société Tahiti Automobiles*, n° 08PA04755, *Société Royal Automobiles* et n° 08PA04930 *Société Royal Automobiles*).

Suite à des distributions de dividendes, les actionnaires de la société Fidupac, d'une part (en mars 2005), et de la société Brasserie de Tahiti, d'autre part (en juin 2005), ont décidé de laisser les dividendes bloqués sur les comptes courants d'associés (rappelons que cette technique permet aux actionnaires ou associés de prêter de l'argent à leur société moyennant intérêts) afin de bénéficier des dispositions de l'article 178-31 du code territorial des impôts.

Les dividendes de la société Fidupac ont, malgré tout, fait l'objet d'une imposition à la contribution de solidarité territoriale sur le revenu des capitaux mobiliers. Les dividendes de la société Brasserie de Tahiti ont, de leur côté, été imposés partiellement à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et intégralement à la contribution de solidarité territoriale sur le revenu des capitaux mobiliers. Par deux jugements, le tribunal administratif de la Polynésie française a déchargé les deux sociétés des impositions en cause, ce dont le Territoire de la Polynésie a fait appel.

D'une part, le juge d'appel a décidé qu'il ne ressort pas des travaux préparatoires de la loi n° 2005-1 que la portée de l'exonération prévue à l'article 178-31 soit limitée et qu'elle exclut les revenus entrant dans le champ de la contribution territoriale sur le revenu des capitaux mobiliers. Donc en l'espèce, la société

Brasserie de Tahiti ne devait pas voir les dividendes en cause imposés au titre de l'impôt sur le revenu. D'autre part, selon l'article 178-31, les dividendes constatés au titre de l'année 2005 et réinvestis dans l'entreprise jusqu'au 1^{er} janvier 2008 sont exonérés de la contribution territoriale de solidarité sur le revenu des capitaux mobiliers. L'article 178-31 pose deux conditions pour être éligible à cette exonération: l'apport dans l'entreprise devait se faire dans un délai de trois mois à compter de la date de décision de distribution des dividendes et parts (en l'espèce, les actionnaires des deux sociétés semblent avoir pris une telle décision, en accord avec les sociétés, lors de la décision même de distribution des dividendes); le maintien des dividendes et parts réinvestis dans l'entreprise devait durer pendant l'année du réinvestissement et au cours des deux années suivantes (en l'espèce le maintien décidé en 2005 était prévu jusqu'au 1^{er} janvier 2008). Dans nos deux espèces, ces conditions étant remplies, les dividendes n'auraient pas dû être imposés à la contribution de solidarité territoriale. La cour a donc rejeté dans les deux espèces le recours du Territoire de la Polynésie. **Xavier Cabannes**