

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANCAISE – ANNEE 2010

Sous la direction de Xavier Cabannes, Maître de conférences à l'université Paris Descartes.

Avec les commentaires de Jocelyn Bénéteau, Maître de conférences à l'université de Nouvelle-Calédonie; Jean-François Boudet, Maître de conférences à l'université Paris Descartes; Monelle Eckert Malécot, ATER à l'université Paris Descartes; Alexandre Guigue, Maître de conférences à l'université de Savoie et Julien Martin, Maître de conférences à l'université Paris Descartes

Pour cette sixième chronique (pour la jurisprudence 2004 et 2005, cette Revue, volume 12, 2006, pages 143 à 162; pour la jurisprudence 2006, cette Revue, volume 13, 2007, pages 193 à 221; pour la jurisprudence 2007, cette Revue, volume 14, 2008, pages 199 à 229; pour la jurisprudence 2008, cette Revue, volume 15, 2009, pages 125 à 144; pour la jurisprudence 2009, cette Revue, volume 16, 2010, pages 195 à 210) ont été sélectionnés cinq arrêts du Conseil d'Etat et un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris¹.

I CONSEIL D'ETAT

Conseil d'Etat, 12 mars 2010, n° 306368, Société Charcuterie du Pacifique

Mots-clefs: Fraude à la loi – Crédit d'impôt - Investissement – Prêt

Depuis que le Conseil d'Etat dans sa décision *Janfin* du 27 septembre 2006 (Droit fiscal, 2006, comm. 744, conclusions Olléon) a posé qu'il « appartient à l'administration, lorsque se révèle une fraude commise en vue d'obtenir l'application de dispositions de droit public, d'y faire échec même dans le cas où cette fraude revêt la forme d'un acte de droit privé; que ce principe peut conduire l'administration à ne pas tenir compte d'actes de droit privé opposables aux tiers; que ce principe s'applique également en matière fiscale, dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, qui, lorsqu'elles sont applicables, font obligation à l'administration fiscale de suivre la procédure qu'elles prévoient;

¹ A titre d'information, selon les chiffres diffusés au premier semestre 2010, le contentieux fiscal, en 2009, a représenté 7 % des 591 affaires jugées par le tribunal administratif de la Polynésie française (consulter: <http://polynesie-francaise.tribunal-administratif.fr>).

qu'ainsi, hors du champ de ces dispositions, le service, qui peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'il établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe susrappelé pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles », les fiscalistes font quelques cauchemars. Le juge venait de découvrir le principe de fraude à la loi en matière fiscale. Ce principe a été par la suite repris par la loi de finances rectificative pour 2008 du 30 décembre 2008 qui est venue modifier l'article L. 64 du LPF: « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles » (alinéa 1^{er}). Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat (notamment, suite à la décision *Janfin*, les deux décisions du 7 septembre 2009, *Axa et SA Henri Goldfarb*, RJF 2009, n° 1138 et 1139), la fraude à la loi suppose d'une part, que le contribuable ait agi pour diminuer sa charge fiscale et d'autre part, qu'il y ait eu une application littérale des textes contraire aux objectifs poursuivis par leurs auteurs.

Par la décision commentée (reproduite à la RJF 2010, n° 620; BDCF 2010, n° 68, conclusions Geffray), la Polynésie française a été rattrapée (voir l'arrêt de la CAA Paris, 9 mars 2007, *Société Charcuterie du Pacifique*, RJF 2007, n° 826) par le cauchemar des fiscalistes métropolitains et ces derniers ont vu les raisons de leurs inquiétudes augmenter.

Tout d'abord, le Conseil d'Etat a rappelé que le principe de fraude à la loi « s'applique également en matière fiscale, dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du LPF, lequel n'est pas applicable en Polynésie française; qu'ainsi, hors du champ de ces dispositions, l'administration fiscale, qui peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe rappelé [...] pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être

inspirés par aucun motif autre que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles ».

Il convient ici de présenter, avant toute chose, les faits (ou plus exactement le montage financier complexe opéré). Selon l'article 115-1-2 du code des impôts de la Polynésie française, dans sa rédaction alors en vigueur, « les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés bénéficient d'un crédit d'impôt de 50 % pour tout financement égal ou supérieur à 10 millions de francs réalisé dans un projet de construction à vocation hôtelière d'un coût total ou supérieur à 500 millions de francs. (...) le crédit d'impôt est porté à 60 % et le montant d'investissement minimal ramené à 200 millions pour les projets hôteliers faisant l'objet d'une demande de permis de construire déposée entre le 1er janvier et le 31 décembre 1996 et dont le certificat de conformité sera délivré avant le 31 décembre 1998 ». En l'espèce, la Société Charcuterie du Pacifique avait souscrit le 30 décembre 1996 à une augmentation de capital à hauteur de 100 millions de francs CFP dans une société chargée d'un projet hôtelier (la SA TTBR II). En application de l'article 115-1-2 du code territorial, cette opération ouvrait droit à un crédit d'impôt de 60 %, soit 60 millions. Mais cette souscription avait été libérée par des fonds propres seulement à hauteur de 30 millions. Pour les 70 millions restant, la Société Charcuterie du Pacifique avait conclu, 3 jours plus tôt, le 27 décembre 1996, un prêt avec la société mère (la SA TTBR) de la société en charge de la réalisation du projet hôtelier. Le contrat de prêt passé entre la Société Charcuterie du Pacifique et la société mère (la SA TTBR) prévoyait qu'au moment de la délivrance du certificat de conformité (devant selon l'article 115-1-2 intervenir avant le 31 décembre 1998) l'emprunt serait remboursé par la remise au prêteur de la totalité des actions souscrites (soit 100 millions) pour un prix égal à 70 % de leur valeur nominale (soit 70 millions).

Un tel montage permettait à la Société Charcuterie du Pacifique et la société TTBR de faire des gains financiers appréciables. D'une part, en ayant apporté réellement 30 millions, la Société Charcuterie du Pacifique bénéficiait d'un crédit d'impôt égal à 60 % des 100 millions souscrits, soit 60 millions. Le gain net pour elle aurait été de 30 millions. D'autre part, la société TTBR recevait, suite à la délivrance du certificat de conformité, 100 millions de titres, alors qu'elle n'avait accordé qu'un prêt de 70 millions. Le bénéficiaire pour cette société était aussi de 30 millions (du moins à la valeur estimée des titres). De là à voir un partage habile du crédit d'impôt résultant de ce montage (60 millions) il n'y avait qu'un pas...

Ainsi, les investisseurs sur le territoire de la Polynésie française ont été rattrapés par la fraude à la loi. Pour le Conseil d'Etat, différents éléments ont permis d'arriver

à cette conclusion: limitation à 30 % de la participation réelle à l'opération; absence de risque financier pour la Société Charcuterie du Pacifique, le remboursement s'effectuant par la remise des actions souscrites à 70 % de leur valeur nominale; opération financière dénuée de tout risque et ayant pour unique objet d'atténuer les charges fiscales; caractère « artificiel » de la participation de la Société Charcuterie du Pacifique au financement de la construction de l'hôtel.

Si le premier intérêt de cet arrêt est d'avoir appliqué le principe de fraude à la loi en Polynésie française, le second intérêt vient justement des critères retenus par le Conseil d'Etat pour conclure à l'existence d'une telle fraude. En effet, le Conseil d'Etat s'est contenté de montrer que la Société Charcuterie du Pacifique a voulu atténuer sa charge fiscale; il n'a nullement procédé à une analyse de l'intention des auteurs du texte (article 115-2-1 du code territorial).

Le Conseil d'Etat a décidé: « considérant que, dès l'origine, le montage auquel a participé la société Charcuterie du Pacifique [CDP] limitait la participation réelle de celle-ci au financement de l'investissement à raison duquel elle a demandé le crédit d'impôt litigieux à 30 % de cet investissement; que la société CDP n'a pas supporté les risques de l'investisseur en contractant auprès de la SA TTBR un emprunt, dès lors qu'il était stipulé que le remboursement serait effectué au dénouement de l'opération par la remise des actions souscrites à 70 % de leur valeur nominale; qu'ainsi la société CDP, dont le rôle de porteur d'actions au profit de la société TTBR a été expressément reconnu dans la convention du 27 décembre 1996, ne peut qu'être regardée comme ayant participé, à hauteur de 70 millions de francs CFP, à une opération financière dénuée de tout risque, dont l'unique objet était, pour elle, d'atténuer les charges fiscales qu'elle aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à son activité réelle et non de permettre le financement d'une opération d'investissement hôtelier; que, dès lors, c'est à bon droit que l'administration fiscale, qui, à hauteur de 70 millions de francs CFP, établit le caractère artificiel de la participation de la société CDP au financement de la construction de l'hôtel, a demandé la restitution du crédit d'impôt d'un montant de 42 millions de francs dont la société requérante a bénéficié à tort; que, dès lors, c'est à bon droit que les premiers juges ont décidé que la demande de substitution de base légale fondée sur la fraude à la loi, présentée par l'administration, devait être accueillie ». En concluant par cet élément, le Conseil d'Etat a donné une position centrale au caractère artificiel de la participation. Ce faisant, le Conseil d'Etat paraît considérer que face au caractère artificiel d'un montage, il n'est nul besoin de procéder à l'analyse de l'intention des auteurs du texte législatif appliqué; le caractère artificiel du montage va à l'encontre de l'intention des auteurs du texte dont le contribuable invoque le bénéfice. Ici l'artifice vient de l'absence de risque -

le Conseil d'Etat y insiste- supportait par l'investisseur/actionnaire de la SA TTBR II; la qualité d'actionnaire comporte certains risques que le montage en cause venait, si ce n'est totalement, du moins en très grande partie, gommer, l'actionnaire à hauteur de 100 millions ne supportant les risques, en cette qualité, qu'à hauteur de 30 millions (dans les affaires précitées *Axa* et *Henri Goldfarb*, le Conseil d'Etat avait déjà fait référence au caractère artificiel d'une opération, mais dans ces deux cas un tel caractère n'existait pas car les opérations d'achat en cause comportaient un risque).

Aussi, suite à cette décision, le raisonnement du juge pourra désormais comporter deux variantes:

- première variante: l'opération fiscale réalisée a un objet exclusivement fiscal et le montage présente un caractère artificiel, alors la fraude à la loi (ou l'abus de droit) est constituée. Le caractère artificiel du montage juridique révèle en lui-même une application littérale du texte faite à l'encontre des objectifs poursuivis par son auteur. C'est d'ailleurs ce que paraît induire la rédaction de l'instruction fiscale du 9 septembre 2010 (BOI 13 L-9-10, § 11): « Selon la jurisprudence, la fraude à la loi en matière fiscale, souvent résumée par la recherche d'un but exclusivement fiscal, est constituée toutes les fois que sont réunies cette recherche d'un but exclusivement fiscal et, d'autre part, l'obtention d'un avantage fiscal par une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs (CE, 29 décembre 2006, n°283314, Bank of Scotland), par exemple par le recours à un montage juridique et économique artificiel (CE, 18 mai 2005, n° 267087, Sagal, CE, 18 février 2004, n° 247729, Pléiade et CE, 27 juillet 2009, n° 295358, Caisse Interfédérale du Crédit Mutuel) »;
- seconde variante: l'opération fiscale réalisée a un objet exclusivement fiscal mais le montage ne présente pas un caractère artificiel, alors la fraude à la loi (ou l'abus de droit) sera constituée si et seulement si l'application littérale du texte en cause a été faite à l'encontre des objectifs poursuivis par son auteur, ce que le juge devra rechercher.

Incontestablement, la complexité de nombreux montages financiers nous promet encore de « belles » surprises en matière d'abus de droit/fraude à la loi. **Xavier Cabannes**

Conseil d'Etat, 16 mars 2010, n° 309381, SARL Publi-Pacifc**Mots-clefs:** Déduction de charges - Preuve

En dépit de nombreuses interventions législatives sur l'administration et la dévolution de la charge de la preuve, des zones d'ombre demeuraient. La jurisprudence s'est efforcée de combler ces lacunes en dessinant les prémices d'un régime de preuve objective, dans lequel le juge détermine l'ordre selon lequel s'échangent les arguments et où aucune des parties ne se voient, a priori, attribuer la charge probatoire (Christophe de la Mardière, « La preuve objective dans le contentieux fiscal », Droit fiscal 2006, page 744). Il en va de la sécurité juridique du contribuable qui doit savoir sur quel pied danser de façon certaine et prévisible lorsqu'il établit son résultat imposable.

Les faits sont simples et le mouvement de décodification de la charge de la preuve amorcé par le conseil d'Etat se trouve ici réaffirmé.

La SARL Publi-Pacifc a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les années 1997, 1998 et 1999 à l'issue de laquelle lui ont été notifiés, notamment, des redressements en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers à raison de la réintégration dans son résultat fiscal de commissions prétendûment versées à des courtiers et de frais de séjours et de déplacement de son gérant.

Après avoir contesté cette analyse et saisi les premiers juges de l'impôt, la société se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris, 11 mai 2007, n° 05PA01100) en tant qu'il a rejeté les conclusions de sa requête afin que soient déduites de sa base d'imposition les commissions versées: « Considérant qu'il résulte de l'instruction, et notamment des bons de commande (...), que si la réalité de ces prestations est ainsi établie, le société Publi-Pacifc ne justifie, toutefois, pas du montant des sommes qui leurs ont été respectivement allouées, eu égard au montant du chiffre d'affaires réalisé par chacun d'eux, que, dans ces conditions, l'administration fiscale était fondée à remettre en cause la déduction de ces sommes du bénéfice imposable de la société ».

Le Conseil d'Etat infirme la décision d'appel au motif que la cour a fait une inexacte application des règles de la charge de la preuve que nous allons rappeler et réitère son analyse sur l'étendue des obligations qui pèsent sur le contribuable au titre de la justification des charges qu'il déduit.

Depuis une décision *SA Renfort Service* (CE, 27 juillet 1984, n° 34588, RJF 1984, n° 1233, conclusions Racine, page 562), le contribuable doit justifier de

l'exactitude dans son principe et du montant de la charge qu'il entend déduire de son résultat, nonobstant les règles procédurales de dévolution de la charge de la preuve. La présentation d'une facture suffit à l'administration pour s'assurer de ces deux éléments. Cette jurisprudence, de bon sens, se fonde sur une impossibilité matérielle pour l'administration de rapporter la preuve de l'exactitude des écritures comptables. Si le vérificateur entend invoquer un acte anormal de gestion, à lui, alors, de démontrer que les charges n'ont pas été exposées dans l'intérêt du contribuable.

Il appartient toujours à l'administration, lorsqu'elle invoque un acte anormal de gestion, d'établir que la charge n'a pas été exposée dans l'intérêt de l'entreprise (CE, 8 août 1990, *SA Interfrans*, n° 92997, RJF 1990, n° 1252, conclusions Martin, page 661).

Le conseil d'Etat a ensuite précisé ou plutôt reformulé cette dialectique et ainsi augmenté les sujétions probatoires supportées par le contribuable dans sa jurisprudence *Lebreton* (CE, 20 juin 2003, n° 232832, RJF 2003, n° 1140, conclusions Collin, page 754).

Dorénavant, afin d'établir le principe même de la déductibilité, l'administration peut exiger des éléments précis relatifs à l'existence et à la valeur de la contrepartie retirée par la charge inscrite en comptabilité. Dès lors, la seule production de la facture suffit-elle ? Selon le président Fouquet la réponse appelle la négative (Olivier Fouquet « une facture suffit-elle à apporter la preuve de la déductibilité fiscale d'une charge ? » *Revue administrative* 2004, n° 339, page 272).

Alors que les jurisprudences postérieures ont adopté une lecture stricte de la décision *Lebreton* (en ce sens, CE, 17 décembre 2003, *Société hôtelière Guyanaise*, n° 245150, RJF 2004, n° 304, conclusions Bachelier), le commissaire du gouvernement Pierre Collin, dans ses conclusions sous la décision *Lebreton*, précitée, précise que la production d'une facture régulière suffit à faire naître une présomption de la réalité de la prestation dans les cas d'achats de produits ou de prestations de services. Bien entendu, cette présomption est réfragable, l'administration pourra la réfuter en justifiant, par exemple, de l'inexécution de la prestation (En ce sens, CE, 18 septembre 1998, *SARL Diva*, n° 149341, RJF 1998, n° 1330, conclusions Goulard, page 844).

La musique de charge de la preuve qui se jouait jusqu'alors sur une partition à deux temps, le contribuable et l'administration dansant de concert, se mue désormais en une valse à trois temps.

En effet, ledit contribuable doit établir l'existence d'une contrepartie. Mais selon Pierre Collin « [p]oser la règle selon laquelle il appartient au contribuable d'établir la réalité de la contrepartie n'équivaut pas à exiger de celui-ci qu'il produise, dès l'abord, une preuve complète et irréfutable de cette réalité. (...) celui qui supporte la charge initiale de la preuve s'engage en avançant des éléments sérieux à l'appui de sa thèse. Il incombe ensuite à l'autre partie de contester ces éléments par des critiques suffisamment étayées ».

L'administration, si elle s'y croit fondée, pourra alors, dans un second temps, apporter la preuve que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, que la contrepartie est dépourvue d'intérêt ou encore que la rémunération est excessive.

Si l'administration s'est acquittée de cette obligation, dernier temps de la valse, le contribuable devra prouver la réalité de la contrepartie, son intérêt, le caractère non excessif de la rémunération versée.

La jurisprudence *Lebreton* ne s'était pas prononcé sur le rôle probatoire de la facture, incertitude levée par une décision *Sylvain Joyeux* (CE, 21 mai 2007, RJF 2007, n° 953, conclusions Glaser) dans laquelle, le Conseil d'Etat énonce que si l'administration peut demander au contribuable des éléments additionnels afin d'explicitier une facture justificative d'une charge déduite, le seul fait pour l'entreprise de ne pas répondre de façon suffisamment précise à ces demandes ne peut justifier la réintégration des sommes déduites.

Ainsi, comme le soulignait le commissaire du gouvernement Pierre Collin, la facture, régulière (sur le raisonnement du juge communautaire en cas participation du contribuable à un système de fraude carrousel: CJCE, 6 juillet 2006, *Axel Kittel et Recolta Recycling SRPL*, aff. C-439/04 et C-440/04), est en soi une présomption de déductibilité de la charge.

Pour autant, si pleine de bon sens que soit la dialectique du Conseil d'Etat fidèlement rappelée dans l'espèce étudiée (« si en principe il incombe à chaque partie d'établir les faits qu'elle invoque au soutien de ses prétentions, les éléments de preuve détenus par une seule partie ne peuvent être réclamés qu'à celle-ci »), le juge musicien a quelquefois laissé passer quelques fausses notes notamment en matière d'abandon de créance (en ce sens, CE, 30 mai 2007, *Perronet*, n° 285573).

Ici, la haute juridiction administrative s'est mise au diapason, puisqu'elle a estimé que le contrat liant la société en cause avec les courtiers suffisait à établir la réalité des prestations. Dès lors, il appartenait à l'administration, d'entrer dans la

ronde pour éventuellement remettre en cause le caractère excessif de la rémunération versée, ce qu'elle ne fait pas.

Désormais (pour une confirmation de cette solution, CE, 2 juin 2010, *Société Clarins BV*, n° 309575, RJF 2010, n° 827, conclusions Legras) le contribuable et l'administration savent sur quel air danser, une valse à trois temps orchestré par la baguette du juge:

- premier pas du contribuable sur le caractère déductible de la charge au moyen de la production d'une facture, ou d'un contrat;
- deuxième temps mené par l'administration qui peut critiquer la facture ou le contrat en eux même ainsi que le contexte dans lequel ils ont été conclus;
- dernier temps, le contribuable reprend la main, en apportant, le cas échéant des justifications supplémentaires. **Monelle Eckert Malécot**

Conseil d'Etat, 7 mai 2010, n° 309564, *Société Global Trading International*

Mots-clefs: TVA – Procédure d'imposition (débat oral et contradictoire) - Compensation « juridictionnelle ».

La décision du Conseil d'Etat en date du 7 mai 2010 est d'allure surprenante et peut paraître compliquée. La rédaction de l'arrêt est tout d'abord maladroite puisqu'il peut être fait mention tantôt du commissaire du gouvernement tantôt du rapporteur public, alors même que la réforme textuelle de cette institution contentieuse française est déjà bien adoptée. De même, la haute juridiction vise une « décision du 23 mars 2009 du Conseil d'Etat, statuant au contentieux, [qui] a prononcé l'admission des conclusions du pourvoi de la Société Global Trading International dirigées contre l'arrêt du 28 juin 2007 de la cour administrative d'appel de Paris en tant que cet arrêt s'est prononcé sur le litige relatif à la taxe sur la valeur ajoutée et aux rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui ont été mis à sa charge au titre de la période du 5 juin 1991 au 4 juin 1994 », sans pour autant en donner des références plus explicites. La décision doit également être importante puisque le juge insiste ici-et-là sur le principe du contradictoire et les rencontres multiples qu'a eu le vérificateur avec le gérant de la société contrôlée. Enfin, les faits restent difficiles à énoncer. L'administration fiscale a effectivement vérifié la comptabilité de la Société Global Trading International sur la période du 6 juin 1991 au 4 juin 1994. Elle a constaté un excédent de déclaration au titre de l'exercice clos le 4 juin 1992 et de l'exercice clos le 4 juin 1994 et a mis en évidence une insuffisance de déclaration au titre de l'exercice clos le 4 juin 1993. Elle a dès lors notifié à la Société Global Trading International des rappels de TVA correspondant à l'insuffisance constatée, en rapprochant au préalable les bases de TVA déclarées par la société et les encaissements enregistrés sur son compte

bancaire pour chacun des trois exercices comptables de la période vérifiée. L'administration fiscale a également réclamé à la Société Global Trading International la production de factures relatives à des sommes d'argent encaissées le 12 juin 1992, les 3 août, 17 septembre et 21 septembre 1993 ainsi que celles enregistrées le 14 avril 1994.

La Société Global Trading International conteste ces données. Elle critique le montant des écarts constatés par l'administration fiscale au titre de chacun des trois exercices de la période vérifiée. Selon elle, certains encaissements pris en compte par l'administration fiscale, pour reconstituer la base taxable correspondent en réalité à des opérations exonérées de taxe ou soumises à un taux réduit. A cet égard, la somme litigieuse et encaissée le 14 avril 1994 correspondrait à une commission versée par un client établi en Polynésie Française qui n'entrait pas dans l'assiette soumise à la TVA. De même, les sommes enregistrées en 1993 figurent toujours en 2003 dans les comptes de dettes de la société et n'ont pas en conséquence à entrer dans le champ d'assujettissement à la TVA. La Société Global Trading International ne produit en revanche aucune facture relative à la somme encaissée en 1992.

C'est dans ce contexte que la société requérante demande que les rappels de TVA retenues soient compensés par les créances de taxe reconnues à son profit au titre de la période du 5 juin 1991 au 4 juin 1994. Le mécanisme de la compensation porte généralement sur la détermination des éléments de l'assiette ou sur les éventuelles erreurs dans la liquidation de l'imposition. Le Livre des procédures fiscales distingue trois cas d'application: la compensation en cas de redressement effectuée à la demande de l'administration fiscale (article L. 80 du LPF); la compensation légale appliquée au stade du recouvrement de l'impôt par les comptables du Trésor ou de la direction générale des impôts (article L. 281 du LPF) et la compensation « juridictionnelle » (issue des dispositions des articles L. 203 à L. 205 du LPF). Ce dernier cas fonctionne au cours de la procédure contentieuse au profit aussi bien de l'administration que du contribuable. Ainsi, même après l'expiration du délai de prescription, la partie intéressée dispose encore de la faculté d'obtenir « la compensation, dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande », soit au stade de la réclamation préalable, soit au stade d'une instance contentieuse devant les tribunaux (article L. 203 du LPF.). Ce mécanisme de la « compensation juridictionnelle », qui peut être demandé à tout moment de la procédure contentieuse (CE, 14 mai 1986, RJF 1986, n° 675), présente un double avantage: cela permet d'atténuer les effets d'un dégrèvement (voire y faire

totalemment obstacle) ou de s'opposer à un redressement fondé dans l'hypothèse où le contribuable est forclos pour contester une autre imposition ou un autre chef de redressement établi à tort (voir, par exemple, CE, 22 juin 1984, RJF 1984 n° 956). Si la compensation s'exerce le plus fréquemment à l'intérieur d'une même imposition (notamment en matière d'impôt sur le revenu), elle est largement admise entre impositions relevant d'une même année ou d'une même période (entre impôt sur le revenu et majoration exceptionnelle du même impôt, entre droits en principal et intérêts de retard par exemple). L'arrêt du Conseil d'Etat du 7 mai 2010 est une application de cette dernière hypothèse, ce droit s'exerçant globalement sur l'ensemble de la période litigieuse en raison du mode d'établissement de la TVA (qui ne correspond généralement pas à l'année civile).

Si ce mécanisme joue a priori en l'espère en faveur de la Société Global Trading International, il permet surtout de déroger aux principes protecteurs des droits des contribuables que sont la prescription et le respect des règles de procédure applicables aux impositions. C'est peut-être pour cela que le juge insiste fortement sur le caractère oral et contradictoire du débat ainsi mené, d'autant que le pourvoi formé en mai 2010 confirme la décision de la haute juridiction administrative du 23 mars 2009 précitée (n° 309564) visée dans le présent arrêt commenté et selon laquelle la charge de la preuve de l'absence de débat oral et contradictoire appartenait à la Société Global Trading International. En effet, si la « compensation juridictionnelle » peut être invoquée par le contribuable devant le juge, c'est bien celle des parties qui s'en prévaut qui supporte la charge de la preuve de son droit à en obtenir le bénéfice (CE, 14 mai 1986, précité). Elle ne peut s'exercer avec des insuffisances ou des omissions que si celles-ci ont été constatées au cours de l'instruction (CE, 28 juin 1991, Droit fiscal 1991, comm. 2004, conclusions Arrighi de Casanova). C'est bien le cas en l'espèce puisque la société Global Trading International ne justifie pas ou insuffisamment l'encaissement de telles ou de telles sommes litigieuses. Le mécanisme de la compensation s'apparente alors davantage à des conclusions reconventionnelles plus utiles à l'administration fiscale qu'au contribuable, la Société Global Trading International ayant certainement été ici très bien conseillée et l'administration fiscale étant heureuse du déroulement final de cette affaire. **Jean-François Boudet**

Conseil d'Etat, 21 mai 2010, n° 309734, Société polynésienne des eaux et de l'assainissement

Mots clefs: Redevance pour service rendu – Coût du service – Différence de situation entre usagers – Valeur de la prestation

La décision commentée nous rappelle bien que le principe d'égalité est au cœur du calcul des redevances pour service rendu, et plus encore, du droit public. En effet, ce principe s'applique cumulativement avec le principe d'équivalence entre le coût et le prix du service public, mais aussi indépendamment de toute préoccupation d'équivalence.

Les faits de l'espèce étaient assez simples. Saisi d'un litige opposant un usager au sous-concessionnaire du service public de l'assainissement des eaux usées d'une commune, le tribunal mixte de commerce de Papeete avait sursis à statuer jusqu'à ce que la juridiction administrative se soit prononcée sur la légalité de l'article du cahier des charges de la concession fixant le tarif de la redevance applicable aux usagers. L'article litigieux du cahier des charges autorisait le concessionnaire à percevoir une redevance de 40 francs pacifiques par mètre cube d'eau auprès des usagers domestiques, et 120 francs pacifiques pour les autres usagers. Le tribunal administratif de Papeete ayant déclaré cet article illégal, la Société polynésienne des eaux et de l'assainissement a interjeté appel de ce jugement devant le Conseil d'Etat.

Le Conseil d'Etat commence par affirmer qu'il s'agit d'une redevance pour service rendu, conformément à la jurisprudence constante sur la question (Conseil Constitutionnel, 29 décembre 1983, décision n° 83-166 DC, *Loi relative au prix de l'eau en 1984*, Recueil, page 77; RDP 1986, page 395, étude L. Favoreu; D. 1985, IR 354, note L. Hamon; Tribunal des conflits, 12 janvier 1987, *Compagnie des eaux et de l'ozone*, RFD adm. 1987, page 284, conclusions J. Massot).

La difficulté provenait de ce que l'intention des auteurs de la convention semblait être de prélever une redevance plus importante sur les hôtels de la commune. Pourtant, le fondement juridique de cette différence de traitement n'était pas évident. D'une part, le concessionnaire invoquait la prise en compte de l'avantage économique que l'utilisation du service procurait à ses usagers, comme l'évolution de la jurisprudence sur ce point le lui permet depuis peu (CE, Ass., 16 juillet 2007 *Syndicat national de défense de l'exercice libéral de la médecine à l'hôpital*, AJDA 2007, page 1807, chronique J. Boucher, B. Bourgeois-Machureau, RJEP 2007, page 381, conclusions C. Devys). Seulement, ceci ne peut se faire sans méconnaître l'égalité. Or la différence de situation entre les particuliers et les autres consommateurs n'est pas apparue suffisante, aux yeux du Conseil d'Etat, pour

prendre en compte l'avantage économique procuré par le service au détriment des seuls professionnels. Le critère de distinction était donc mal choisi. L'ambiguïté pouvait provenir de ce que par la suite, la requérante se fondait toujours sur la différence de situation pour justifier cette différence de traitement, mais indépendamment du principe d'équivalence. En effet, celle-ci invoquait que les coûts d'assainissement des hôtels étaient notablement plus importants. Mais une nouvelle fois, la catégorie des consommateurs autres que les particuliers paraissait trop large pour justifier cette différence de traitement.

Il convient donc de bien distinguer la prise en compte de l'égalité en matière d'équivalence (1), et la suppléance de l'équivalence par l'égalité (2).

1. La décision commentée fait une application presque littérale de la règle dégagée dans la fameuse décision d'assemblée précitée du 16 juillet 2007 *Syndicat national de défense de l'exercice libéral de la médecine à l'hôpital*. De manière commune à cette décision de principe et à celle commentée, le Conseil d'Etat admet le principe de la prise en compte de la valeur économique de la prestation de service public dans le calcul de la redevance, tout en rappelant que ceci ne peut se faire que dans le respect strict de l'égalité.

Le juge admet que le montant de la redevance peut excéder le coût de la prestation fournie. Avec sa décision de 2007, il revient sur la stricte équivalence entre le coût et le prix du service qu'il imposait jusque-là (CE, Ass., 21 novembre 1958, *Syndicat national des transporteurs aériens*, Recueil, page 572; D. 1979, page 475, conclusions J. Chardeau et note L. Trotabas; AJDA 1958, page 471, note R. Drago; CE, 16 novembre 1962, *Syndicat intercommunal d'électricité de la Nièvre*, Recueil, page 612). D'un point de vue terminologique, le Conseil maintient l'expression de « règle d'équivalence » entre le tarif d'une redevance et la valeur de la prestation, qui inclue la « valeur économique de la prestation pour son bénéficiaire ». Mais il admet que la valeur du service rendu par l'établissement hospitalier au praticien y exerçant une activité libérale n'est pas limitée au coût matériel, et peut également être appréciée au regard des « avantages de toute nature » qu'il en retire, comme le bénéfice de la notoriété qui s'attache à l'établissement dans lequel il exerce cette activité. Depuis ce revirement de jurisprudence, le juge administratif a déjà admis la prise en compte de tels avantages, par exemple sous la forme d'une part variable liée au chiffre d'affaires réalisé par le bénéficiaire du service (CE, 7 octobre 2009, *Société d'équipement de Tahiti et des Iles (SETIL)*, RJEP, avril 2010, comm. 22, conclusions N. Boulouis, AJDA 2009, page 2439, act. P.-A. Jeannenay, page 2480, note J.-D. Dreyfus).

En l'espèce, le juge n'examine pas la prise en compte de la valeur économique de la prestation dans le calcul de la redevance pour service rendu, et se contente de rappeler les arguments de la requérante. Pour elle, le tarif plus élevé appliqué aux usagers domestiques autres que les particuliers tiendrait compte de la valeur économique que revêtirait, pour les hôtels, la prestation d'assainissement qu'elle fournit, du fait notamment du caractère essentiel pour le tourisme de la qualité des eaux et de l'environnement. Le juge ne l'examine pourtant pas car il n'est : « en tout état de cause » pas établi que les avantages ainsi invoqués bénéficient à l'ensemble des usagers domestiques autres que les particuliers. En d'autres termes, le gestionnaire du service doit respecter le principe d'égalité.

L'invocation du principe d'égalité est courante en la matière (CE, 28 février 1996, *Etablissement public du musée du Louvre*, Recueil, Tables, page 863). Dans la décision précitée de 2007, justement, le principe d'égalité était également méconnu.

Il en va un peu de même en l'espèce. Quand bien même la qualité de l'eau fournirait un avantage économique aux hôtels, tel n'est pas forcément le cas de tous les autres usagers domestiques autres que les particuliers. La décision mérite cependant que l'on s'arrête un instant sur ce point. En effet, tous les usagers domestiques autres que les particuliers sont nécessairement des professionnels. Ceux-ci tirent donc bien un avantage économique de la prestation du service public. Est-ce à dire qu'il faut alors graduer le montant de la redevance en fonction non seulement du chiffre d'affaires mais également de la valeur ajoutée ou du type de profession? Plus sûrement, et c'est dans la lignée de la décision de 2007, les professionnels doivent-ils tirer un avantage économique particulier de la prestation de service public qui dépasse la simple fourniture du service. Tel était le cas de la notoriété attachée à la mise à disposition de services hospitaliers dans la décision de 2007, ou de l'exclusivité d'utilisation de la dépendance d'un aéroport dans la décision de 2009. À défaut, il faudrait faire de même pour le gaz, l'électricité, les télécommunications, ou toute autre prestation d'un service public à un professionnel.

Telle n'est d'ailleurs pas la seule invocation du principe d'égalité puisque le Conseil d'Etat l'utilise ensuite dans une hypothèse tout à fait distincte de celle de la prise en compte de la valeur économique du service.

2. A la suite des éléments précédents, le Conseil d'Etat rappelle la formulation classique du principe d'égalité, selon lequel la fixation de tarifs différents applicables, pour un même service rendu, à diverses catégories d'usagers d'un service public implique, à moins qu'elle ne soit la conséquence nécessaire d'une loi,

soit qu'il existe entre les usagers des différences de situation appréciables, soit qu'une nécessité d'intérêt général en rapport avec les conditions d'exploitation du service ou de l'ouvrage commande cette mesure (CE, Section, 10 mai 1974, *Denoyez*, AJDA 1974, page 298, chronique M. Franc et M. Boyon, RDP 1975, page 467, note M. Waline). Il y ajoute l'absence de disproportion manifeste. Après avoir écarté le fait que la différence tarifaire litigieuse n'est pas la conséquence nécessaire d'une loi en l'espèce, le Conseil d'Etat va examiner la différence de situation puis le motif d'intérêt général que, dans les deux cas, il va écarter pour les mêmes raisons: aucune raison ne justifie de traiter différemment les usagers domestiques et les autres.

L'étude de cette règle est à l'évidence distincte de celle précédente parce qu'elle ne repose pas sur les mêmes éléments, et que ceux-ci sont indépendants de la valeur économique du service pour les bénéficiaires. En effet, le motif invoqué dans un second temps par la Société polynésienne des eaux et de l'assainissement, pour justifier la différence de tarifs, était que les eaux rejetées par les hôtels présenteraient un degré de pollution plus élevé, et un volume bien supérieur à celui des rejets des particuliers, nécessitant des investissements importants. Dans ce cas, on retrouverait un strict principe d'équivalence, puisque l'augmentation de la redevance serait corrélée à celle des investissements et des frais de fonctionnement.

En ce qui concerne la différence de situation, le Conseil d'Etat commence par rappeler que deux solutions sont a priori envisageables. La première consiste à instituer un tarif dégressif ou progressif, ce qu'il a déjà admis (CE, 25 juin 2003, *Commune de Contamines-Monjoie*, Recueil, Tables, page 789). La deuxième peut prendre la forme d'une contribution fixe; le Conseil d'Etat admet ainsi parfaitement que la commune institue une « cotisation annuelle de consommation d'eau pour le remplissage d'une piscine privée », qui s'ajoute à la contribution forfaitaire par personne adulte en vigueur dans la commune (CE, 14 janvier 1991, *Bachelet*, CJEG 1991, page 164, conclusions B. Stirn). Mais une nouvelle fois, ces mécanismes ne peuvent être mis en œuvre en l'espèce en raison du choix du critère de distinction, la différence de situation tirée de la distinction entre les particuliers et l'ensemble des autres usagers domestiques. Le Conseil d'Etat ajoute que cette dernière catégorie ne regroupe « en tout état de cause » « pas seulement les hôtels ». Cela semblerait signifier que la prise en compte de la situation des seuls hôtels pourrait être de nature à justifier une différence de traitement, mais qu'il ne se prononce pas en l'espèce. Il ajoute toutefois que, même réduite à cette catégorie, la preuve que la différence de situation entre ces catégories, sur le terrain du degré et du volume de pollution n'est pas rapportée.

L'examen du motif d'intérêt général est, comme les éléments précédents, marqué par la différence de traitement entre les particuliers et les autres. Une nouvelle fois, la justification tirée de la mise en place progressive d'un réseau d'assainissement afin, notamment, de protéger l'environnement, sans faire supporter aux particuliers un tarif excessif, ne saurait « en tout état de cause » justifier ni que tous les particuliers bénéficient du tarif réduit, ni que tous les autres usagers domestiques soient soumis au tarif le plus élevé. Avec ce dernier élément, on voit que de nombreuses solutions auraient pu être mises en œuvre (prise en compte de l'avantage économique, tarif dégressif ou progressif), à condition de bien prendre en compte le groupe placé dans une situation différente, et de ne pas élargir indéfiniment le champ des mesures discriminatoires. **Julien Martin**

Conseil d'Etat, 30 juin 2010, n° 336927, Mme Masson

Mots-clefs: Impôt foncier sur les propriétés bâties – Déclaration – Egalité devant les charges publiques

La mise en œuvre de la loi fiscale se heurte de manière générale à de nombreux obstacles comme la fraude fiscale ou le caractère contraignant des procédures de recouvrement. En Polynésie française, le grand éparpillement des territoires constitue un frein supplémentaire, à tel point que les autorités se trouvent parfois dépourvues quant aux réponses juridiques à apporter. L'arrêt du Conseil d'Etat du 25 janvier 2010 en donne une illustration et montre que l'outil législatif n'est pas nécessairement la solution pour améliorer le rendement fiscal.

En l'espèce, le Conseil d'Etat était saisi d'un recours contre une disposition introduite dans le code des impôts de la Polynésie française qui avait pour but de réaménager le régime de l'impôt foncier sur les propriétés bâties.

Cet impôt frappe les polynésiens depuis 1951 mais différentes circonstances ont paralysé son application. L'impôt ne fut même jamais perçu dans certains archipels. Devant de telles difficultés et dans le souci d'améliorer le rendement de l'impôt, les autorités ont adopté la loi du pays n° 2010-1 LP/APF du 25 janvier 2010, insérant notamment au code des impôts de la Polynésie française un article LP. 227-2 ainsi rédigé: « les dispositions du présent chapitre sont applicables aux immeubles situés dans les archipels des Tuamotu-Gambier, des Marquises et des Australes à compter du 1^{er} janvier 2014. Toutefois, elles s'appliquent dès 2010 à ceux de ces immeubles pour lesquels des déclarations de travaux immobiliers sont souscrites au service des contributions ».

Cette remise à plat du dispositif s'accompagne d'une double discrimination. En effet, la loi s'applique différemment aux contribuables selon qu'ils ont ou non

satisfait à leurs obligations déclaratives. Mais elle s'applique aussi différemment selon leur lieu d'habitation.

Pour les contribuables qui s'acquittaient déjà régulièrement de cet impôt, une telle discrimination ne pouvait être acceptable et le Conseil d'Etat fut saisi d'un recours pour excès de pouvoir à l'encontre des dispositions incriminées.

La Haute juridiction a accueilli le recours et annulé le 2^o de l'article 1 de la loi du 25 janvier 2010 pour méconnaissance du principe d'égalité devant la charge publique, estimant notamment que la nécessité d'augmenter les ressources fiscales ne pouvait justifier de telles discriminations.

Cette décision rappelle les difficultés d'assurer l'égalité devant l'impôt, particulièrement en Polynésie française, et montre les limites de la nécessité d'augmenter les ressources fiscales pour justifier des différences de traitement.

1. La commission permanente de l'assemblée représentative des Etablissements français de l'Océanie du 16 novembre 1950 a institué dans ces territoires un code des contributions directes et notamment un impôt foncier sur les propriétés bâties semblable à celui perçu en métropole et dans les départements d'outre-mer. Cet impôt est ainsi dû à raison des propriétés bâties sises en Polynésie française, c'est-à-dire, conformément à l'article 1^{er} de la loi organique du 27 février 2004, « les îles du Vent, les îles Sous-le-Vent, les îles Tuamotu, les îles Gambier, les îles Marquises et les îles Australes, ainsi que les espaces maritimes adjacents ».

Le régime juridique de cet impôt prévoit la remise de déclarations au service des contributions. L'article 224-1 du code des impôts l'exige des propriétaires et personnes imposables lors de l'occupation de l'immeuble. L'article 224-2 l'exige également pour « les changements de caractéristiques physiques (aménagement intérieurs ou extérieurs) ainsi que les modifications de valeur locative de leurs immeubles bâtis » en cas d' « augmentation de valeur locative d'au moins 10 % ». Enfin, l'article 224-3 l'exige d'un propriétaire qui retrouve la jouissance d'un immeuble loué.

Toutefois le fait générateur de l'impôt correspond au moment où le contribuable entre dans le champ de la loi fiscale et non au moment où il effectue une formalité administrative dont le seul effet est de permettre aux services fiscaux de procéder au recouvrement. En conséquence, les contribuables qui ne s'acquittent pas de ces formalités n'en demeurent pas moins redevables de l'impôt foncier.

Or il apparaît que cet impôt a toujours eu un rendement extrêmement faible et que seuls les contribuables ayant accompli leur obligation déclarative sont prélevés, au contraire de ceux qui ont violé les règles d'urbanisme. Cette

discrimination de fait pose problème puisqu'elle dépend pour partie de la mission de recouvrement et de contrôle incombant aux autorités publiques. La question qui se pose alors est de savoir si le problème réside dans la qualité du dispositif ou dans sa seule effectivité. Dans le premier cas, le remède peut être législatif, dans le second, il ne peut être qu'administratif. Or la Polynésie française est composée de territoires si éloignés les uns des autres qu'il est difficile d'envisager que la loi et l'impôt soient identiques pour tous. Alors que les autorités polynésiennes avaient fait le constat que le problème résidait dans la mise en œuvre du dispositif et qu'elles auraient pu choisir d'agir par le biais d'instructions administratives pour améliorer le recouvrement, elles ont préféré la solennité de la voie législative. Mais en ne rendant applicable l'impôt dans certains territoires (les archipels des Tuamotu-Gambier, des Marquises et des Australes) qu'à compter du 1^{er} janvier 2014, tout en le maintenant en vigueur pour les contribuables qui se sont acquittés de leur obligation déclarative, le législateur transforme une inégalité de fait en inégalité de droit.

Or le principe d'égalité devant la charge publique a une valeur constitutionnelle et constitue un principe général du droit auquel les lois du pays de la Polynésie française doivent se conformer, au contraire des lois de pays de Nouvelle-Calédonie (voir l'institution par une loi du pays d'une taxe de solidarité sur les alcools et les tabacs et sa compatibilité avec le principe d'égalité, CE, 22 mars 2006, n° 288757, SARL Sajega et autres, Recueil, Tables, page 967; cette Revue, volume 13, 2007, page 199, observations X. Cabannes).

Cette maladresse aurait peut-être pu être évitée par la voie administrative car le Conseil d'Etat a déjà admis que des contrôles prévus par la loi puissent être progressivement mis en œuvre en dépit de risques de rupture d'égalité devant le service public (CE, sect., 13 oct. 1967, Sieur Pény, Recueil, page 365). En ayant recours à la loi, les autorités se sont heurtées au principe d'égalité qui exige que toute différence de traitement ne soit justifiée que par des motifs d'intérêt général (Conseil constitutionnel, décision n° 97-393 DC du 18 décembre 1997). En l'espèce, il s'agissait de la nécessité d'augmenter les ressources fiscales mais le juge ne l'a pas trouvé suffisant.

2. Par une décision n° 94-358 DC du 26 janvier 1995, le Conseil constitutionnel a admis que « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement et à l'aménagement de certaines parties du territoire national dans un but d'intérêt général ». Cela peut trouver à s'appliquer à la Polynésie française mais la situation en l'espèce est très différente. Les différences introduites par le dispositif incriminé

ne portent pas que sur des parties de territoire et, surtout, l'impôt était en vigueur depuis près de 60 ans.

Comme la différence de traitement entre contribuables ne fait aucun doute, la question est celle de sa justification par un motif d'intérêt général. Or, le Conseil d'Etat a considéré que la discrimination était si importante qu'elle ne pouvait trouver une quelconque justification: « que celui tiré de la nécessité d'augmenter les ressources fiscales du territoire ne peut justifier qu'il soit mis fin, même pour une période limitée à quatre ans, à l'imposabilité des seuls contribuables ayant violé leurs obligations déclaratives ».

En principe, la justification des différences de traitements doit être au moins indirectement liée aux facultés contributives des citoyens (Conseil constitutionnel, décision n° 81-133 DC, 30 déc. 1981, Pouvoirs 1982 (21), page 192, RDP 1983, page 333, L. Favoreu). Or, la loi du 25 janvier 2010 a pour conséquence de maintenir l'imposabilité à l'impôt foncier pour les contribuables qui se sont acquittés de leurs obligations déclaratives, en déchargeant de 2010 à 2014 de cet impôt ceux qui, habitant dans les archipels des Tuamotu-Gambier, des Marquises et des Australes, s'y sont soustraits. La discrimination, quoique devant permettre aux autorités de travailler à une meilleure application du texte, paraît si considérable qu'aucun motif d'intérêt général ne semble pouvoir la justifier.

Pourtant, la justification avancée à l'appui du dispositif n'était pas négligeable. Depuis l'adoption de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances initiale pour 2008, l'objectif d'augmenter les ressources fiscales est devenu une préoccupation majeure qui se manifeste par la lutte contre la fraude fiscale (objectif à valeur constitutionnelle, décision n° 2009-597 DC, 21 janvier 2010), la lutte contre l'évasion fiscale ou encore la politique de réduction des niches fiscales affichée par le gouvernement lors de la présentation du projet de loi de finances pour 2011. Toutefois, si aucun motif ne pouvait justifier les discriminations introduites par la loi du 25 janvier 2010 dans le respect du principe d'égalité devant l'impôt, cela importe peu puisque le véritable objectif du législateur était de rendre applicable un impôt déjà existant. Il n'est pas certain que les autorités parviennent à améliorer le rendement de l'impôt foncier en acceptant, comme le suggère le juge, de procéder par voie administrative. Le problème semble bien plutôt résider dans les limites des outils juridiques traditionnels, en particulier lorsque appliqués à la Polynésie française. **Alexandre Guigue**

II COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL

Cour administrative d'appel de Paris, 5 mars 2010, n° 08PA03979, Société Miklus Occasions

Mots clefs: Achats de matériels et prestations de services concourant à la réparation de véhicules d'occasion destinés à la revente – Taxe sur la valeur ajoutée – Droit à déduction de la TVA - Exceptions

Cet arrêt de la cour administrative d'appel de Paris précise les règles de déductibilité de la TVA contenues dans le code des impôts de la Polynésie française, dans un sens favorable aux vendeurs de véhicules d'occasion qui, désormais, s'ils ne peuvent déduire la TVA ayant grevé l'achat des véhicules, peuvent déduire en revanche la taxe afférente aux achats de matériels et aux prestations de services concourant à la réparation de véhicules d'occasion destinés à la revente.

L'affaire portée devant la cour était la suivante: la société par actions simplifiée Miklus Occasion, exerçant à Faa'a une activité de négoce de véhicules automobiles d'occasion, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale a procédé à des rappels de droits correspondants à la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les frais de remise en état et de réparation des véhicules dont la société assure la revente. La société Miklus Occasion a contesté ces rappels de taxe sur la valeur ajoutée et les pénalités y afférentes devant le tribunal administratif de la Polynésie française qui, par un jugement en date du 20 mai 2008 (n° 0700262-1), a rejeté sa demande.

Le principe général de déductibilité de la TVA est posé à l'article 345-4 du code des impôts de la Polynésie française aux termes duquel « la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération ». Pour bénéficier du droit à déduction, il faut, selon le même article, d'une part, que la dépense engagée soit nécessaire à l'exploitation et affectée exclusivement aux besoins de l'exploitation, d'autre part, que les biens et services ne soient pas frappés par une exclusion ou une limitation particulière de l'exercice du droit à déduction.

C'est d'une divergence d'interprétation relative à une hypothèse de limitation du droit à déduction qu'est né le litige opposant la société Miklus Occasions à l'administration fiscale. En effet, parmi ces limitations figure, à l'article 345-20 *in fine*, celle relative aux « négociants en biens d'occasion », lesquels « ne peuvent opérer la déduction de la taxe ayant grevé les biens de cette nature », or la société Miklus Occasions avait déduit la taxe afférente aux achats de matériels et aux prestations de services concourant à la réparation des véhicules d'occasion achetés

en vue de leur revente. L'administration estimait que dans cette hypothèse la taxe n'était pas déductible.

Le différend portait ainsi, non pas sur la déductibilité de la TVA ayant grevé l'achat des véhicules d'occasion destinés à la revente, mais sur la déductibilité de la TVA afférente aux frais de remise en état et de réparation desdits véhicules.

Devant le tribunal administratif de la Polynésie française, la société Miklus Occasions avait soutenu notamment que la limitation du droit à déduction de l'article 345-20 du code des impôts de la Polynésie française ne concernait que la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé le prix d'acquisition des biens d'occasion eux-mêmes, à savoir, au cas d'espèce, les véhicules qu'elle revend, et que les dispositions de l'article 345-20 devaient faire l'objet d'une interprétation stricte s'agissant d'une exception au principe général de déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée posé par l'article 345-4 du code. L'administration quant à elle soutenait à l'inverse que dans la mesure où les dispositions de l'article 345-20 du code des impôts ne précisent pas que la limitation du droit à déduction de TVA ne s'applique qu'à la taxe afférente à l'achat des véhicules d'occasion, ces mêmes dispositions devaient être regardées comme visant toutes les dépenses relatives aux véhicules d'occasion, c'est à dire à la fois l'achat de ces véhicules et les réparations ainsi que toutes autres dépenses les concernant. C'est cette dernière interprétation qu'a retenue le tribunal administratif de la Polynésie française pour rejeter la demande de la société Miklus Occasions.

Saisie en appel par la société Miklus Occasions, la cour administrative d'appel de Paris, par l'arrêt objet du présent commentaire, a annulé le jugement du tribunal administratif de la Polynésie française et déchargé la société du rappel de TVA qui lui a été réclamé au titre de la période en litige.

Pour parvenir à cette solution, la cour va considérer que les dispositions de l'article 345-20 du code des impôts de la Polynésie française, excluant la déduction de la TVA ayant grevé les biens d'occasion, ont pour objet de déroger au principe de déductibilité de la taxe posé par l'article 345-4 et que, dès lors, elles doivent être interprétées strictement. Ainsi, selon la cour, la limitation du droit à déduction se limite aux véhicules d'occasion eux-mêmes et ne s'étend pas aux frais de remise en état et de réparation desdits véhicules.

Répondant au moyen soulevé par l'administration, la cour précise que le fait que l'article 345-20 du code des impôts de la Polynésie française ne distingue pas, d'une part, l'achat des biens d'occasion, en l'espèce les véhicules, d'autre part, les achats de matériels et les prestations de services concourant à la réparation de ces biens d'occasion, ne peut faire obstacle à la déduction, par application de l'article 345-4

du même code, de la taxe ayant grevé ces achats et ces prestations lorsque de tels achats et de telles prestations sont inclus dans le prix de vente des biens d'occasion facturé par un assujetti-revendeur.

Une solution analogue peut être trouvée dans l'interprétation de l'article 297 D, I, 2°, du code général des impôts métropolitain, applicable aux personnes soumises au régime de taxation sur la marge, qui dispose que « les assujettis revendeurs ne peuvent pas déduire la taxe sur la valeur ajoutée afférente à l'achat, à l'acquisition intracommunautaire, à l'importation ou à la livraison à soi-même des biens d'occasion, [...] dont la livraison est taxée conformément aux dispositions de l'article 297 A ». L'administration fiscale a en effet considéré que ces dispositions interdisaient « toute déduction de la TVA ayant grevé l'achat, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire de biens d'occasion » mais a précisé que « seule peut être déduite la TVA portant sur les éléments qui ont grevé le coût de l'intervention du négociant (matières utilisées pour la remise en état du bien, notamment) » (Doc. adm. DB 3 K 1221 n° 7 du 15 août 1995, § 18 et 19).

La cour administrative d'appel de Paris n'était cependant pas tenue par les règles applicables en France métropolitaine, et encore moins par la doctrine administrative métropolitaine, dans la mesure où la Polynésie française, demeurant hors du champ d'application territorial de la TVA française, est considérée à ce titre comme un pays tiers à l'Union européenne et dispose de son propre code des impôts. La solution retenue par la cour n'en demeure pas moins amplement justifiée dans la mesure où le principe demeure, dans le code des impôts de la Polynésie française, la déductibilité de la TVA et qu'une exception à ce principe ne peut alors être interprétée que strictement, de manière littérale, afin de garantir les droits du contribuable, qui se trouve préservé d'une interprétation extensive de l'administration fiscale, source d'insécurité juridique. **Jocelyn Bénéteau**