

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANCAISE

ANNEES 2004 ET 2005¹

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

Avec la participation de Messieurs Jacques Buisson (JB), Professeur de droit public à l'Université Paris 5, Matthieu Conan (MC), Professeur de droit public à l'Université de Brest, Jean-François Boudet (J-FB), Docteur en droit, ATER de droit public à l'Université de Cergy-Pontoise et de Madame Alexandra Cabannes (AC), DEA Droit fiscal, Juriste en *Knowledge Management*.

ANNÉE 2004

* Cour administrative d'appel de Paris, 14 mai 2004, Société SMPP-SOGEBA (req. n° 00PA01925)

Mots clés: Contribution exceptionnelle - Contrôle fiscal - Impôt sur les sociétés - Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers - Opposition à contrôle - Taxation d'office

La Cour administrative d'appel de Paris aura profondément réformé le jugement du Tribunal administratif de Papeete du 2 mai 2000, en déchargeant la société SMPP-SOGEBA de la plus grande partie des compléments d'impôts qui lui étaient réclamés au titre des exercices 1996 et 1997. La partie était pourtant loin d'être gagnée d'avance, eu égard à la situation délicate dans laquelle la société s'était enfermée d'elle-même.

¹ Pour la première édition de cette chronique de jurisprudence fiscale, la sélection opérée porte uniquement sur des arrêts de la Cour de cassation, du Conseil d'Etat et de la Cour administrative d'appel de Paris pour les années 2004 et 2005. Ces quelques arrêts offrent un panorama général du contentieux fiscal en Polynésie française. Il faut cependant souligner en matière fiscale la place prépondérante du juge en Polynésie française (à titre d'illustration les jugements 2003, 2004 et 2005 du tribunal administratif de Papeete peuvent être consultés sur le site < www.service-public.pf >).

La Cour n'a d'ailleurs absolument pas remis en cause le bien-fondé du surplus d'impositions ainsi réclamé au regard d'un comportement par lequel la société s'est mise à la faute toute seule en s'opposant à un contrôle fiscal, ne mettant pas en mesure le vérificateur de prendre connaissance de sa comptabilité. Il ne pourra pourtant pas être reproché à l'administration de ne pas avoir fait preuve de souplesse et de compréhension dans l'approche et la mise en œuvre de son contrôle. Un avis de vérification en date du 10 avril 1999 était adressé à la société en temps et en heure, Comme annoncé, l'agent s'y présenta le 30 avril, pour accepter, à la demande de son représentant invoquant un emploi du temps chargé, de n'engager les opérations de vérification que le 4 mai (1^{er} report). À cette date, un nouveau report au 10 mai fut demandé par la société et agréé par le service (2^e report), lequel report fut reporté au 12 (3^e report), tandis qu'un nouveau report de plusieurs semaines était alors sollicité. Par lettre du 12 mai, l'administration avisait la société que le fait de ne pas pouvoir engager ces opérations le 25 mai (4^e report!) serait constitutif d'une opposition à contrôle fiscal. À cette date, l'administration accepta un nouveau report au 10 juin (5^e report!!) après avoir remis un certain nombre de documents demandés par la société et relatifs à la réglementation du contrôle fiscal et aux documents comptables devant être présentés. Le dirigeant de la société faisant savoir qu'il ne se satisfaisait pas des documents fournis et l'administration octroyant un nouveau report au 24 juin (6^e report!!!) avisait pour la seconde fois que l'impossibilité d'engager la vérification à cette date serait de nature à constituer une opposition à contrôle. Le 24 juin 1999, le représentant de la société refusait aux agents de l'administration fiscale la consultation des documents soumis à vérification de comptabilité. La Cour, dans un arrêt avant-dire droit en date du 17 avril 2001, considéra que la procédure de taxation d'office qui résulta de cette situation n'était entachée d'aucune irrégularité. Il n'en allait pourtant pas être tout à fait de même de la notification de redressement qui en résulta.

Ce premier arrêt devait en effet ordonner un supplément d'instruction contradictoire, afin de produire les éléments précis utilisés par l'administration fiscale pour la détermination des bases d'imposition à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers des exercices considérés. Si, aux termes de l'article 413-3 du code territorial des impôts directs, la taxation d'office réside bien en l'établissement de cette base imposable par l'administration à partir des éléments en sa possession, il n'en demeure pas moins que "la base retenue est portée à la connaissance du contribuable qui ne peut par voie contentieuse obtenir la réduction d'impôt mis à sa charge qu'en apportant la preuve de l'exagération de son imposition". Ce dispositif va, en l'espèce, faire du juge de l'impôt un régulateur de "l'opposition" entre un contribuable quelque peu borné, arc-bouté sur ses positions, et une administration sûre de son fait, mais moins de son droit. Lorsque la Cour se prononce en 2001, il n'y a au dossier aucun élément relatif à la méthode adoptée et aux calculs effectués par l'administration pour reconstituer les bases d'imposition, alors même qu'il lui incombe, aux termes d'une jurisprudence classique du Conseil d'État en matière de taxation d'office (CE 6 janvier 1984, req. n° 36632, *DF* 1984, comm. 1052, concl. Fouquet, *RJF* 1984, p 140), de les "faire connaître à l'intéressé, au plus tard devant le juge de l'impôt (...) afin de lui permettre de les discuter utilement".

La Cour dans son arrêt de 2004 (trois années furent donc nécessaires pour apporter ces éléments et permettre au juge de statuer!) va être amenée à qualifier la méthode mise en œuvre de "sommaire", sans pour autant la considérer comme étant "*dans son ensemble, radicalement viciée*". Les réintégrations aux résultats déclarés faute d'avoir pu faire l'objet d'une vérification au niveau des écritures comptables, des déficits antérieurs reportables, des provisions constituées, des amortissements des exercices, des salaires et charges sociales des deux co-PDG..., comme les réintégration forfaitaires des autres achats et charges externes (à hauteur de 5% des montants déclarés), des charges financières (à hauteur de 50%!), des intérêts que certains produits financiers (à hauteur de 4,5%) ou que les dettes des fournisseurs (à hauteur de 10%) auraient dû rapporter..., ne vont naturellement pas résister, pour la plupart d'entre elles, aux justifications comptables apportées par la société et régulièrement certifiées par un commissaire aux comptes. Le bénéfice fiscal des deux exercices reconstitué ainsi hâtivement par l'administration va très rapidement fondre comme neige au soleil, la société se voyant dès lors déchargée de la contribution exceptionnelle frappant les sociétés dont le bénéfice est supérieur ou à égal à 50 millions de francs CFP. La décharge des pénalités avait déjà été ordonnée par la Cour en 2001, dans la mesure où la société n'avait pas été invitée à formuler ses observations sur l'application à son encontre de la majoration de 150% prévue par l'article 511-10 du code territorial des impôts directs dans le cadre d'une taxation d'office. En 2004, la Cour condamne cette fois la Polynésie française, en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, à payer à la société SMPP-SOGEBA, une somme de 3.000 euros au titre des frais qu'elle a exposés et non compris dans les dépens.

Il est regrettable, au final, que d'une situation où, a priori, l'administration fiscale se trouvait dans une position initiale particulièrement favorable, elle ne tire pas mieux profit en raison d'errements dans la mise en œuvre des textes applicables. **MC**

* Cour administrative d'appel de Paris, 28 mai 2004, Société Aciers ENGECO (req. n° 00PA01286)

Mots clés: Charges déductibles - Directeur général - Impôt sur les sociétés - Salaires

La société Aciers ENGECO demandait à la Cour administrative d'appel de Paris d'annuler le jugement du tribunal administratif de Papeete en date du 30 décembre 1999 ayant rejeté ses demandes tendant à la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers auxquelles elle avait été assujettie au titre des exercices clos en 1992, 1993 et 1994.

Aux termes l'article 113-5 du code territorial des impôts, sont exclus, entre autre, des charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable au titre de l'impôt sur les sociétés: "les salaires perçus par les salariés astreints à immatriculation obligatoire de protection sociale du territoire, qui ne respectent pas cette obligation, pour leur activité dans l'entreprise". Sont ici considérés comme des salariés d'une part, les personnes liées à un employeur par un contrat de

travail et d'autre part, les personnes dans une situation de subordination ou d'étroite dépendance vis-à-vis de ceux qui utilisent leurs services. Cette disposition du code territorial des impôts participe au dispositif général de lutte contre le travail clandestin (notamment, code du travail de la Polynésie française, délibération n° 92-21 AT du 18 janvier 1991 portant application des dispositions du chapitre II, du titre III, du livre I de la loi n° 86-845 du 17 juillet 1986 et relative au travail clandestin, *JO de la Polynésie française* du 22 février 1991, p 143).

En l'espèce l'administration fiscale avait réintégré aux résultats imposables de la société Aciers ENGECO les rémunérations perçues par le directeur général de la société, au motif que l'intéressé n'était pas affilié à un régime de protection sociale du territoire, contrairement à l'obligation posée par le décret n° 57-245 du 24 février 1957 sur la réparation et la prévention des accidents du travail et des maladies professionnelles dans les territoires d'outre-mer. Or, d'une part, le directeur général de la société n'était pas lié à l'entreprise par un contrat de travail et d'autre part, selon l'article 115 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966, sa qualité de mandataire et d'organe social de la société, l'autonomie dont il dispose pour assurer la direction de l'entreprise et l'absence de soumission à un pouvoir hiérarchique, dans l'exercice de son mandat, ne sont pas de nature à faire regarder le directeur général comme étant dans un lien de subordination ou d'étroite dépendance vis-à-vis de la société. C'est donc à tort que l'administration fiscale a réintégré les rémunérations du directeur général, en application de l'article 113-5 du code territorial des impôts, et que le tribunal administratif de Papeete a rejeté les demandes en décharges des cotisations supplémentaires auxquelles la société avait été assujettie. **XC**

* Cour administrative d'appel de Paris, 8 juillet 2004, Territoire de la Polynésie française c/ M. Pierre Frebault (req. n° 01PA011697)

Mots-clefs: Article 225-2 du code territorial des impôts - Exception d'illégalité - Impôt foncier sur les propriétés bâties

Alors qu'en France métropolitaine, l'article 34 de la Constitution donne compétence à la loi pour fixer les règles concernant les modalités de recouvrement des impositions, l'article 74 (dans sa rédaction alors en vigueur) de la Constitution attribue cette compétence aux organes des territoires d'outre-mer: "Les statuts de territoires d'outre-mer sont fixés par des lois organiques qui définissent notamment les compétences de leurs institutions propres".

C'est dans ce cadre que l'alinéa 5 de la loi organique n° 96-312 du 12 avril 1996 alors en vigueur et portant statut d'autonomie de la Polynésie française a donné compétence au Territoire pour la définition des règles fiscales.

Le régime juridique applicable à l'impôt foncier a dès lors été défini par les articles 221-1 et suivants du code des impôts de la Polynésie française. L'assiette de la contribution foncière sur les propriétés bâties correspond à la valeur locative du bien diminué du quart; elle est établie par les

services des contributions par référence aux baux authentiques et aux accords verbaux; à défaut de tels actes, la valeur locative est déterminée par "la méthode d'évaluation directe" (évaluation de la valeur vénale foncière; détermination du taux d'intérêt, pour chaque nature de propriété dans la région considérée; application du taux d'intérêt à la valeur vénale). L'article 225-2 du même code (qui a définitivement été adopté en 1992) renvoie en pratique les modalités d'application de cette méthode d'évaluation à "un arrêté pris en Conseil des ministres qui pourra, le cas échéant, fixer les coefficients de réévaluation des valeurs locatives".

L'impôt foncier ainsi prélevé se compose de deux parts: la principale est affectée au budget du territoire; les centimes additionnels sont reversés au budget des communes.

Aucun arrêté n'était intervenu jusqu'au 17 septembre 1999. A cette date le gouvernement de la Polynésie française a cependant pris un arrêté codifiant apparemment les pratiques antérieures: il donne d'une part une définition de la valeur vénale foncière (coût réel de construction ou prix d'acquisition; à défaut, valeur recherchée à partir des actes de propriété; à défaut, valeur déterminée à partir de celle de biens similaires); il fixe d'autre part un "taux d'intérêt" applicable à cette valeur vénale (4% pour les immeubles situés dans les Iles du Vent; 3% pour les immeubles situés dans les autres archipels et 2% pour les immeubles présentant le caractère de logements sociaux, quelle que soit leur implantation).

C'est cet arrêté qui est contesté par M Frébault, propriétaire foncier inscrit dans les rôles de la commune de Pinae. En l'espèce, le service des contributions de la Polynésie française l'avait assujéti au titre des années 1998 et 1999 sur la base d'un "taux d'intérêt" de 4%, taux résultant de la simple pratique de l'administration "codifiée". M Frébault saisit le tribunal administratif de Papeete et demande la décharge des cotisations à la taxe foncière ainsi que des centimes additionnels y afférant.

Les premiers magistrats considèrent illégal cet arrêté dans un jugement n° 99-459 du 19 décembre 2000. Pour eux, aucune disposition de la Constitution ou de la loi organique n'a autorisé l'assemblée de la Polynésie française à déléguer au conseil des ministres le pouvoir de définir l'assiette de l'impôt territorial. Le conseil des ministres serait incompétent. M. Frébault est par voie de conséquence dégrevé des cotisations à la taxe foncière sur les propriétés bâties mises à sa charge au titre des années 1998 et 1999 dans les rôles de la commune de Pinae ainsi que des centimes additionnels y afférant. Le territoire de Polynésie française interjette appel devant la Cour administrative d'appel de Paris.

Le juge parisien confirme le jugement polynésien et rejette la requête du Territoire le 8 juillet 2004. Le raisonnement du juge d'appel est relativement simple et reprend les développements des premiers juges. En application des articles 60 et 26 de la loi organique du 12 avril 1996, seule l'assemblée était compétente pour fixer les bases d'imposition des impôts en Polynésie française. Par voie d'exception, l'article 225-2 du code des impôts est dès lors illégal, en tant qu'il renvoie à

cet arrêté du conseil des ministres le "taux d'intérêt" (étant l'un des éléments constitutifs de la base d'imposition de l'impôt foncier sur les propriétés bâties).

La solution des juges aurait pu être désastreuse pour nos finances publiques. La portée de l'arrêt est néanmoins relativement réduite depuis le vote de la loi organique n° 2002-161 du 11 février 2002. En effet, par crainte d'un nombre élevé de réclamations, cette loi organique valide pour la période 2000-2001 l'impôt foncier sur les propriétés bâties perçus sur le territoire de la Polynésie française. En revanche, eu égard au délai de forclusion et de prescription applicable localement, le Conseil constitutionnel a refusé dans une décision 2002-458 DC visée dans l'arrêt commenté la validité de l'impôt foncier perçu au cours des années 1992-1999 (ord n° 98-581 du 8 juillet 1998 portant actualisation et adaptation des règles relatives aux garanties de recouvrement et à la procédure contentieuse en matière d'impôts en Polynésie française). Autrement dit, dans un contexte politique local difficile à l'époque, la solution de la Cour administrative d'appel de Paris est juridiquement irréprochable; elle a simplement le mérite de rappeler que l'article 26 de la loi organique du 12 avril 1996 n'autorise le conseil des ministres de la Polynésie française qu'à prendre des mesures d'applications, lesquelles ne sauraient être confondues avec la définition de l'assiette d'un impôt territorial. **J-FB**

* Cour administrative d'appel de Paris, 28 septembre 2004, Mme Andrée Alezrah c/ Ministre de l'outre-mer (req. n° 01PA03486)

Mots clés: Evaluation directe - Exécution des jugements - Propriété non bâtie - Usages locaux - Valeur vénale - Valeur locative annuelle

Incontestablement voici une affaire qui pourrait faire la joie d'un conteur...

Par ordonnance de référé du 1^{er} avril 1996 rendue par le président du tribunal civil de première instance de Papeete, Madame Alezrah a obtenu l'expulsion de Monsieur Tokaragis de sa parcelle de terre cadastrée se situant dans la vallée de la Piafau. Cette ordonnance a été confirmée par un arrêt de la cour d'appel de Papeete en date du 30 janvier 1997, enjoignant à M. Tokaragis de libérer, sous astreinte, la parcelle. Le pourvoi en cassation de cet arrêt, formé par M. Tokaragis, a été rejeté par la Cour de cassation (C. cass., 3^{ème} civ., 9 novembre 1999. Pourvoi n° 97-14.311. Arrêt 1600).

Le litige porte sur une parcelle de terre que l'une des parties (Alezrah) estime dépendre des terres *Temahame* et que l'autre partie (Tokaragis) estime dépendre des terres *Motio*; les terres *Temahame* et *Motio* étant *a priori* séparées par le ruisseau Piafau. Mais M. Tokaragis avait produit devant le juge d'appel un plan de la terre *Motio*, "établi par on ne sait qui en 1974 [comme le relevait la Cour de cassation en 1999]", délivré par la commune de Faa'a et certifié par la signature de son représentant. D'après ce plan, la limite entre les deux terres ne serait pas le ruisseau, mais une ligne passant au-delà de celui-ci. Aussi, la parcelle en cause ferait partie de la terre *Motio*. Ce document avait été écarté par la Cour d'appel de Papeete au motif que l'identité de la personne

l'ayant dressé était ignorée. La Cour de cassation a jugé qu'il résulte "du rapprochement de divers documents, plans cadastraux et titres de propriété, que la parcelle litigieuse dépendait des terres *Temahame* lesquelles étaient distinctes et séparées des terres *Motio* par le ruisseau Piafau".

Le 19 avril 1996, à la suite de l'ordonnance du président du tribunal civil de première instance, Mme Alezrah a demandé le concours de la force publique pour expulser l'occupant sans droit ni titre de son terrain. L'administration disposait dès lors du délai normal de deux mois pour réfléchir... et agir. Un refus implicite a été opposé à la demande de Mme Alezrah. Le refus de l'Etat de prêter son concours à l'exécution des jugements ouvrant droit à réparation (solution jurisprudentielle traditionnelle - CE, 30 novembre 1923, Couitéas, *Rec.* 789 - qui a reçu une confirmation législative - article 16 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991, *JORF* du 14 juillet 1991, p 9228), Mme Alzerah a décidé d'engager la responsabilité de l'Etat et a demandé au tribunal administratif de Papeete de l'indemniser du préjudice qu'elle a subi durant 42 mois (du 19 juin 1996 au 19 décembre 1999). Par un jugement du 24 juillet 2001, le tribunal administratif de Papeete n'a que partiellement fait droit à sa demande. La requérante a alors saisi la cour administrative d'appel de Paris et a, par là même, demandé l'actualisation du préjudice pour la période comprise entre le 19 décembre 1999 et le 19 décembre 2001.

Le juge des référés n'ayant pas fixé dans son ordonnance du 1^{er} avril 1996 les indemnités d'occupation dont la requérante aurait pu se prévaloir à l'encontre de l'administration, le tribunal administratif a fixé le montant de l'indemnité qu'il a accordé à la requérante en recourant à la méthode de l'évaluation directe pour déterminer la valeur locative de la parcelle: il a apprécié la valeur vénale de la parcelle (1000 francs CFP au m²), en application de l'article 15 section 3 division 1 du code des impôts directs de la Polynésie française, à laquelle il a appliqué un taux de 5% correspondant aux usages en Polynésie française permettant de déterminer la valeur locative annuelle (soit 143 900 francs CFP). En fixant l'indemnisation du préjudice par application d'un taux forfaitaire à la valeur vénale du bien, le tribunal n'a pas commis d'erreur de droit. Cependant, la Cour administrative d'appel, vu notamment une lettre du 14 novembre 2001 du ministre des affaires foncières de la Polynésie française, a fixé la valeur vénale au m² de la parcelle à 10 000 francs CFP. De ce fait, la valeur locative annuelle est fixée par la Cour à 1 490 000 francs CFP. La Cour administrative d'appel de Paris a donc condamné l'Etat à verser à la requérante 7 914 500 francs CFP en réparation du préjudice subi du 19 juin 1996 au 19 décembre 2001. **XC**

* Cour administrative d'appel de Paris, 22 octobre 2004, Société Audit Pacifique (req. n° 01PA00431)

Mots clés: Contribution de solidarité - Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers - Réclamation contentieuse

Le 5 décembre 2000, le tribunal administratif de Papeete a rejeté la demande présentée par la société Audit Pacifique tendant à la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu

des capitaux mobiliers et de la contribution de solidarité mises à sa charge au titre des années 1996 et 1997 et à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 1995 et 1997. La société Audit Pacifique demandait à la Cour administrative d'appel de Paris d'annuler le jugement du tribunal administratif.

Aux termes de l'article R. 233 du code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel alors applicable, "les requêtes en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées dont l'assiette ou le recouvrement est confié à la DGI sont présentées, instruites et jugées dans les formes prévues dans le livre des procédures fiscales (...). Devant les tribunaux administratifs de Papeete et de Nouméa, les requêtes en matière fiscale dont le contentieux ressortit à la juridiction administrative sont, sous réserve des articles 100 à 104 ter du décret du 5 août 1881 modifié et des articles 172 et 173 du décret du 30 décembre 1912 modifié, présentées et instruites par le tribunal administratif dans les formes prévues au présent code". Selon l'article 100 du décret du 5 août 1881, "tout contribuable qui se croit surtaxé peut adresser au directeur de l'intérieur, dans les trois mois qui suivent la publication des rôles dans chaque commune, sa demande en décharge ou en réduction". L'article 173 du décret du 30 décembre 1912 précise que "les demandes en décharges ou en réduction doivent être adressées [par le contribuable] au Gouverneur dans les trois mois de la mise en recouvrement des rôles".

Le terme "peut", employé dans l'article 100 du décret du 5 août 1881, n'indique pas le caractère facultatif de la réclamation contentieuse mais permet de signaler au contribuable qu'un recours lui est ouvert. Une telle réclamation contentieuse est donc obligatoire. En effet, la réclamation contentieuse peut se définir comme une réclamation préalable obligatoire adressée à l'administration des impôts par un contribuable qui, par cet acte, cherche à obtenir la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul de son imposition ou le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire. En l'espèce, comme l'avait estimé à raison le tribunal administratif de Papeete, le courrier adressé par la société Audit Pacifique ne pouvait tenir lieu de réclamation contentieuse. Ce courrier, accompagné d'un argumentaire détaillé tendant à contester l'imposition - non définitive et non mise en recouvrement- en cause, n'exprimait que l'intention de la société de saisir la commission territoriale des impôts (voir les articles 431-1 à 433-9 du code territorial des impôts). La Cour administrative d'appel de Paris estime donc que c'est à raison que le tribunal administratif de Papeete a rejeté la demande de la société tendant à obtenir la décharge des cotisations supplémentaires en cause.

Cet arrêt est l'occasion de rappeler succinctement, tant au regard du livre des procédures fiscales (LPF) qu'au regard du code territorial des impôts, quelques règles de base en la matière.

1- Selon l'article L. 190 du LPF, "les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire". L'article R. 190-1 du LPF précise que tout

contribuable qui souhaite contester son imposition doit d'abord adresser une réclamation à l'administration des impôts. Cette obligation ne comporte aucune dérogation et doit être impérativement respectée. Cette réclamation occupe une place importante et "charnière" (Gilles Bachelier et Eve Obadia, *Le contentieux fiscal*, Paris, EFE, 2^{ème} éd., 1996, p 77) dans le contentieux fiscal. En adressant une réclamation contentieuse à l'administration des impôts, le contribuable introduit une instance contentieuse devant celle-ci (CE Ass., 31 octobre 1975, Société Coq France, *DF* 1975, comm. 1656).

L'article 5 de l'ordonnance n° 98-581 du 8 juillet 1998 portant actualisation et adaptation des règles relatives aux garanties de recouvrement et à la procédure contentieuse en matière d'impôts en Polynésie française (JORF du 11 juillet 1998, p 10694) dispose quant à lui, sans réelle surprise, que "les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés pour le compte du territoire de Polynésie française, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire". L'obligation d'une réclamation contentieuse préalable est posée par l'article 611-2 du code territorial des impôts.

2- La réclamation contentieuse doit satisfaire, à peine de nullité, à quatre conditions cumulatives énumérées à l'article R. 197-3 du LPF. Toute réclamation doit mentionner l'imposition contestée; contenir l'exposé sommaire des moyens et des conclusions; porter la signature de l'auteur; être accompagnée de l'avis d'imposition, de l'avis de mise en recouvrement ou d'une justification d'une retenue à la source.

L'article 661-5 du code territorial des impôts reprend les mêmes conditions cumulatives.

3- Aux termes du LPF, la réclamation contentieuse doit être adressée au service des impôts compétent: en principe, sans s'attacher aux exceptions, le service des impôts dont dépend le lieu d'imposition. L'administration compétente dispose d'un délai de six mois pour se prononcer (article R. 198-10 du LPF). Ce délai peut être prorogé de trois mois.

Selon les articles 611-2 et 7 du code territorial des impôts, le contribuable qui désire contester un impôt qui le concerne doit en premier lieu adresser une réclamation au Président du gouvernement de la Polynésie française. Le Président statue sur les réclamations contentieuses dans le délai de six mois suivant la date de leur présentation.

4- L'article R. 196-1 du LPF dispose, pour les impôts autres que les impôts directs locaux, que pour être recevable la réclamation contentieuse doit être présentée à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement, du versement de l'impôt contesté ou de la réalisation d'un événement motivant la réclamation. Pour les impôts directs locaux le délai expire le 31 décembre de l'année suivant l'année de la mise en recouvrement du rôle ou de l'année de la réalisation de l'événement motivant la réclamation.

Selon le code territorial des impôts, pour être recevable la réclamation doit être présentée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement, du versement de l'impôt contesté ou de la réalisation d'un événement motivant la réclamation. Dans certains cas ce délai peut être réduit à six mois.

5- Selon l'article L. 199 LPF d'une part, en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif et, d'autre part, en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal de grande instance.

Aux termes des articles 611-8 du code territorial des impôts et 9 de l'ordonnance n° 98-581 du 8 juillet 1998, en cas de rejet total ou partiel de sa réclamation contentieuse, le contribuable peut saisir le tribunal administratif.

6- Les règles encadrant la réclamation contentieuse dans le LPF et dans le code territorial des impôts sont donc extrêmement proches. Preuve supplémentaire, si besoin en est, le code territorial des impôts prévoit, en des termes qui rappellent ceux des articles L. 277 et L. 279 du LPF (voir spécialement sur ces dispositions, Jacques Buisson, *Le sursis au paiement de l'impôt*, Paris, LGDJ, 1996, 232 p), que le contribuable qui a introduit une réclamation contentieuse peut demander à surseoir au paiement de l'impôt. Il devra alors pour en bénéficier constituer auprès du comptable compétent des garanties propres à assurer le paiement de l'impôt contesté. **XC**

ANNÉE 2005

I JURIDICTIONS CIVILES

* Cour de cassation, 1^{ère} civ., 15 mars 2005, Bruggmann et Boyer (pourvoi n° 03-16.672. Arrêt n° 563)

Mots clés: Convention fiscale - Domiciliation - Exonération -Taxe sur la valeur vénale des immeubles

Maîtres Bruggmann et Boyer, notaires, ont été condamnés *in solidum*, par un arrêt rendu le 16 janvier 2003 par la Cour d'appel de Papeete, à payer près de 3,5 millions de francs CFP à la SCI Fare Van Nui et Steph. Ils ont formé un pourvoi en cassation de cet arrêt.

Le premier moyen produit, seul examiné par la Cour de cassation, a permis de casser et d'annuler l'arrêt de la Cour d'appel de Papeete. En effet, l'arrêt attaqué mentionnait que les débats avaient eu lieu en présence de trois magistrats dont le premier président, lesquels avaient délibéré. Or, l'arrêt a été prononcé et signé par un quatrième magistrat. Il ne résultait pas des mentions de l'arrêt en cause que ce magistrat ait assisté à l'audience et au délibéré. Le premier moyen portait donc sur la violation des articles 456 et 458 alinéa 1^{er} du nouveau code de procédure civile. Selon l'article 456, "le jugement est signé par le président et par le secrétaire. En cas d'empêchement du président, mention en est faite sur la minute qui est signée par l'un des juges qui en ont délibéré". L'alinéa 1^{er} de l'article 458 précise que ce qui est prescrit, entre autre, par l'article 456 doit être observé à peine de nullité. La Cour de cassation, vu non pas les articles susmentionnés du nouveau code de procédure civile mais les articles 44 et 51 du code de procédure civile de Polynésie française, a jugé que l'arrêt signé par le quatrième magistrat était nul. La Cour a donc renvoyé les parties devant la Cour d'appel de Papeete autrement composée.

Le second moyen, portant sur le fond de l'affaire, intéresse la matière fiscale... Les consorts Bourdon et Bonhaure ont domicilié en 1991 leur SCI Fare Van Nui et Steph en Polynésie Française. En octobre 1997 un redressement fiscal de cette SCI a été opéré, au titre des années 1994 à 1997, sur la base de l'article 990 D du code général des impôts (CGI). Selon cet article, tel que modifié par la loi n° 92-1376 du 30 décembre 1992, "les personnes morales qui, directement ou par personne interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3% de la valeur vénale de ces immeubles ou droits". Au moment de la constitution de la SCI et de l'achat du bien immobilier, en 1991, le régime fiscal applicable résultait de l'article 4-II-1 de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 selon lequel les personnes morales dont le siège est situé hors de France et qui possèdent, directement ou par personne interposée, un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens sont redevables de la dite taxe annuelle de 3%. Le nouvel article 990 D du CGI ne fait donc plus de différence entre les personnes morales dont le domicile est situé en France et celles dont le domicile est situé hors de France.

De toute évidence, contrairement aux allégations des deux notaires, le nouveau régime fiscal n'a eu aucune incidence sur la situation fiscale de la SCI. La taxe était due sous le régime de la loi de 1982 et le restait sous celui de la loi de 1992, et ce d'autant plus que l'article 990 E du CGI ne trouve pas à s'appliquer en l'espèce. En effet, l'article 990 E du CGI dispose que l'article 990 D n'est pas applicable, notamment: "2°- Aux personnes morales qui [ont] leur siège dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales [à condition de souscrire chaque année une déclaration n° 2746 qui doit parvenir à l'administration au plus tard le 15 mai] ...; 3°- Aux personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France et aux autres personnes morales qui, en vertu d'un traité, ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde, lorsqu'elles communiquent chaque année [déclaration n° 2746], ou prennent et respectent l'engagement [à l'exception des sociétés immobilières souscrivant chaque année une déclaration n° 2038 ou 2072] de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la situation et la consistance des immeubles possédés au 1^{er} janvier, l'identité et l'adresse de leurs actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux et la justification de leur résidence fiscale".

Pour échapper à la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales, ces dernières doivent, notamment, soit avoir leur siège en France, soit bénéficier des dispositions spécifiques d'un traité.

En premier lieu, la France, au sens fiscal, s'entend de la métropole, des îles du littoral, de la Corse et des DOM. Deux instructions du 27 novembre 1986 (*BOI 7 Q-2-86*) et du 22 mai 1990 (*BOI 7 Q-1-90*) avaient d'ailleurs précisé, alors que s'appliquait l'article 990 D dans sa rédaction issue de la loi du 29 décembre 1982, que la France s'entend des territoires où s'applique la loi fiscale votée par le Parlement; selon ces deux textes les personnes morales ayant leur siège, entre autre, en Polynésie française entraient dans le champ d'application de la taxe de 3%. Comme a pu le rappeler avec force le Conseil d'Etat, fiscalement la Polynésie n'est pas la France (CE, 5 février 2001, Zucchet, *RJF* 2001, n° 459, *DF* 2001, comm. 729, concl. L. Touvet; 30 décembre 2002, Cordier et Monnier, *RJF* 2003, n° 275, *DF* 2003, comm. 202, concl. S. Austry; pour un commentaire voir, Olivier Roumélian, "Quand Tahiti n'est pas le paradis... fiscal", *LPA* 2003, n° 126, p 9). Selon une formule désormais classique, "en raison de l'autonomie financière dont elles sont dotés au sein de la République française, la Nouvelle-Calédonie, Saint-Pierre-et-Miquelon, la Polynésie française, les îles Wallis-et-Futuna et les TAAF sont traitées, sur le plan fiscal, dans leurs relations avec la métropole, comme des entités indépendantes" (voir pour l'année 2005, *JO Ass. nationale [Q]*, 26 juillet 2005, p 7380, n° 50918 et p 7404, n° 59241; *JO Sénat [Q]*, 28 juillet 2005, p 2036, n° 16266; *JO Ass. nationale [Q]*, 4 octobre 2005, p 9195, n° 62910). Cette spécificité fiscale - souvent favorable aux contribuables - a d'ailleurs valu à la Polynésie française d'être classée par un décret italien, paru au Journal officiel italien du 12 mai 2005, parmi les cinquante-neuf 'paradis fiscaux' de la planète (< www.finanze.it >).

En second lieu, la Polynésie française n'est pas unie à la France par une convention d'assistance administrative ou par un traité permettant la mise en place d'un régime dérogatoire, conformément à l'article 990 E du CGI. En effet, la convention fiscale signée les 28 mars et 28 mai 1957 entre la Polynésie française (à l'époque Etablissement français de l'Océanie) et la France ne trouve pas à s'appliquer ici (convention approuvée par le décret n° 57-924 du 1^{er} août 1957, *JORF* du 15 août 1957, p 8056; *BOCD* 1957-I-58; *BOED*, 1957-II-7537; annexe 5 au code territorial des impôts). Cette convention, antérieure à la première convention modèle OCDE de 1963, ne ressemble pas aux conventions fiscales que l'on rencontre habituellement (modèles OCDE de 1977 et de 1992). D'ailleurs cette convention est d'application restreinte puisqu'elle ne vise que les revenus de capitaux mobiliers (comme l'a rappelé la DGI dans la liste du 28 janvier 2005 des conventions fiscales conclues par la France, *BOI* 14 A-3-05). Il n'existe qu'une seule convention fiscale signée entre la Polynésie française et la France et non "des conventions" comme avait pu le laisser croire le Conseil d'Etat (CE, 5 février 2001, Zucchet, précité; il s'agissait là d'une "erreur de plume", comme l'avait relevé, fin 2002, le commissaire du gouvernement dans ses conclusions précitées sur l'arrêt Cordier et Monnet).

La domiciliation du siège d'une société, telle la SCI Fare Van Nui et Steph, en Polynésie française place celle-ci dans le champ d'application de l'article 990 D du CGI et ne lui permet pas de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 990 E du même code. Il convient de rappeler incidemment d'une part, que cette taxe n'est pas déductible de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu et d'autre part, qu'elle est recouvrée suivant les règles, sanctions et garanties applicables aux droits d'enregistrement.

Il appartiendra à la Cour d'appel de Papeete, devant laquelle la Cour de cassation a renvoyé les parties, de se prononcer sur l'existence d'un lien de causalité. Les débiteurs de l'obligation d'information font valoir que les consorts Bourdon et Bonhaure avaient une raison précise pour domicilier leur SCI en Polynésie française: ils souhaitaient échapper aux droits de succession en France bien plus importants que la taxe de 3% au paiement de laquelle l'opération réalisée les exposait. Aussi, les consorts Bourdon et Bonhaure n'auraient pas agi différemment s'ils avaient été parfaitement informés par leurs notaires. Affaire à suivre... **XC**

* Cour de cassation, com., 20 septembre 2005, Mme Cohen Solal c/ M. Vercier (pourvoi n° 03-20.172. Arrêt n° 1110)

Mots clés: Action en comblement de passif - Dettes fiscales - Dirigeant social - Faute de gestion - Impôt - Insuffisance d'actif - Responsabilité

Madame Cohen Solal a été condamnée, en tant que dirigeant de droit de la société Fara Import, à payer à Monsieur Vercier, liquidateur à la liquidation judiciaire de la société, la somme de 10 millions de francs CFP à titre de contribution aux dettes sociales.

Les juges ont rappelé que selon l'article 180 de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 lorsque le redressement judiciaire d'une personne morale fait apparaître une insuffisance d'actif, le tribunal peut, en cas de faute de gestion ayant contribué à cette insuffisance d'actif, décider que les dettes de la personne morale seront supportées en tout ou partie par son dirigeant. Les juges ont ensuite, au vu des éléments constatés, estimé que Madame Cohen Solal avait commis une faute de gestion ayant contribué à l'insuffisance d'actif. Les juges ont ainsi relevé les éléments suivants: l'EURL a généré a minima un passif de 35.817.720 francs CPF hors dettes fiscales; la gérante a maintenu et poursuivi une activité déficitaire pendant presque deux ans avant de former la demande de dépôt de bilan; la gérante n'a pas non plus provoqué d'assemblées générales; les dettes fiscales et de TVA n'ont pas été intégralement reportées dans les bilans, les juges précisant à cet égard qu'un dirigeant social avisé n'aurait pas manqué de s'en apercevoir dès lors que l'entreprise générait un chiffre d'affaires important sans payer apparemment d'impôt. Toutes ces constatations permettent ainsi aux magistrats de conclure que Madame Cohen Solal a commis une faute de gestion ayant contribué aux dettes sociales.

Madame Cohen Solal a donc formé un pourvoi en cassation de la décision de la Cour d'appel de Papeete rendu le 31 juillet 2003 et de faire valoir qu'elle avait tout mis en œuvre pour tenter de redresser l'entreprise dont elle ignorait la situation réelle du fait des agissements frauduleux de la comptable libérale en charge des comptes et des obligations fiscales de la société. Qu'ainsi la Cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article L. 624-3 du code de commerce en ne recherchant pas si l'escroquerie dont elle avait été victime ne rendait pas légitime son ignorance de la situation. De plus, la demanderesse faisait valoir que ses efforts déployés pour redresser l'entreprise n'avaient pas pu aboutir en raison du contexte économique difficile, ce contexte étant de nature à exonérer le dirigeant social de toute responsabilité. La Cour d'appel, s'étant abstenue de répondre à ce chef de conclusions, a par conséquent violé l'article 268 du Code de procédure civile de la Polynésie française.

La Cour de cassation rejette le pourvoi aux motifs que les bilans arrêtés entre 1997 et 1999 n'incluaient pas la totalité des dettes fiscales, ce qu'un dirigeant social avisé n'aurait pas manqué de constater dès lors que l'entreprise générait un chiffre d'affaires important sans apparemment payer d'impôt, que Madame Cohen Solal n'a pas apporté à la gestion des affaires sociales toute l'activité et la diligence nécessaires.

Cet arrêt est une nouvelle fois l'occasion de rappeler l'étendue de la responsabilité des dirigeants dans la tenue de leurs affaires et leur condamnation au paiement des dettes sociales en cas d'insuffisance d'actif lorsqu'ils ont commis une faute de gestion, par le biais de l'action en comblement de passif. Ainsi, l'article 180 de la loi du 25 janvier 1985 (devenu l'article L. 624-3 du code de commerce) fait reposer l'action en comblement de passif sur une faute de gestion ayant contribué à une insuffisance d'actif.

L'action en comblement de passif de l'article L. 642-3 du code de commerce a une vocation purement indemnitaire. Elle présente les caractéristiques d'une action en responsabilité civile

soumise au droit commun de l'action en responsabilité. L'exercice de cette action exige donc que le demandeur apporte la preuve d'une faute de gestion, d'une insuffisance d'actif et d'un lien de causalité entre la faute et le passif constitué. La preuve d'une ou plusieurs fautes de gestion est également requise par le nouvel article L.651-2 du code de commerce (non applicable à l'espèce) issu de la loi n°2005-845 du 26 juillet 2005 dite loi de sauvegarde et réformant les procédures collectives.

La charge de la preuve de l'insuffisance d'actif pèse sur les différents demandeurs possibles énumérés à l'article L. 651-3 du code de commerce: le mandataire judiciaire, le liquidateur, le ministère public, la majorité des créanciers contrôleurs.

L'insuffisance d'actif est le préjudice subi par les créanciers de la personne morale et correspond à la fraction des dettes sociales non couverte par les biens de la personne morale. Il résulte ainsi d'une comparaison de tout le passif à tout l'actif disponible ou non.

Dans l'action en comblement de passif la preuve du préjudice est globale. Il suffit pour prouver l'insuffisance d'actif de la personne morale de constater que son actif ne permet pas de payer l'intégralité des dettes qui composent son passif; l'étendue de l'insuffisance d'actif étant souverainement constatée par les juges du fond (Cass. com., 3 novembre 1975, *Bull. Civ. IV* n° 252).

L'action en comblement de passif est avant tout la sanction d'une faute de gestion. Elle tend à faire supporter au dirigeant social les conséquences de sa gestion antérieure qui s'est révélée néfaste pour la personne morale (Cass. com., 28 avril 1998, *RJDA* 1998, n° 1000). Cette responsabilité particulière du dirigeant, fréquemment invoquée, est celle qui présente le plus de difficultés, la notion de faute de gestion n'ayant, en effet, reçu aucune définition légale ou réglementaire. Aussi, conformément au droit commun, la faute du dirigeant s'apprécie *in abstracto* c'est-à-dire par référence à la conduite d'un dirigeant d'une personne morale similaire, normalement prudent, diligent et actif. L'arrêt fait ici expressément référence à "un dirigeant social avisé".

En général, les tribunaux font preuve en la matière de modération, conscients que la gestion n'est que l'art de choisir une solution donnée à un moment donné dans un contexte donné. Les juges seront influencés par la gravité des fautes, leurs conséquences concrètes sur l'entreprise.

La jurisprudence permet de dresser un catalogue, non limitatif, des fautes de gestion. Ainsi, la faute la plus couramment reprochée est celle de la poursuite d'une exploitation déficitaire, et sa faute voisine du retard dans la déclaration de la cessation des paiements. Il y a aussi les fautes d'inobservation des règles du droit des sociétés, comme l'absence de convocation des assemblées, il s'agit ici de fautes par omission. Ainsi, une multitude d'autres fautes peuvent être reprochées au dirigeant. Citons pour exemple le choix d'une politique commerciale désastreuse, la mauvaise conduite des affaires sociales, les irrégularités comptables et fiscales, faute de négligence, manque de rigueur...

Dans ce contexte, la Cour d'appel de Papeete avait relevé à l'encontre de la dirigeante un certain nombre de fautes plus ou moins graves: poursuite d'une activité déficitaire, les dettes fiscales et de TVA non intégrées aux bilans des exercices sociaux de la société Fara Import, aucune convocation aux assemblées générales.

La dirigeante, afin de s'exonérer de sa responsabilité, prétendait avoir été trompée sur la situation comptable et fiscale de son entreprise par la comptable. Elle invoquait également le fait qu'elle avait tout mis œuvre pour tenter de redresser l'entreprise, et retenait le contexte économique difficile. Il est vrai qu'avant 1985, ces deux dernières situations étaient considérées, dans certains cas, comme des circonstances exonératoires de responsabilité pour le dirigeant mis en cause.

Désormais, dès lors que le dirigeant a commis une faute de gestion même légère, il risque d'être condamné, dans le pire des cas, à combler la totalité de l'insuffisance d'actif quelles que soient les circonstances ou les interventions extérieures.

Toutefois, la conjoncture économique difficile et/ou des efforts méritoires du dirigeant pour redresser la situation même si par hypothèse ils ont échoué pourraient être des circonstances ayant une incidence quant à l'appréciation de l'existence de la faute ou dans la fixation du montant de la condamnation (ainsi, par ex. pour une faute de gestion non démontrée s'agissant de la poursuite de l'exploitation déficitaire dès lors que les difficultés économiques avaient pour origine la conjoncture économique, voir: Cass. com., 31 mars 1998, *RJDA* 1998, n° 777 et CA Aix-en-Provence, 11 septembre 2001, *Droit des sociétés* 2002, comm. 23, note J.-P Legros).

Ici, ni la Cour d'appel de Papeete, ni la Cour de cassation, au vu des éléments constatés, n'ont considéré que Madame Cohen Solal pouvait bénéficier de circonstances exonératoires ou "atténuantes" de responsabilité; la Cour de cassation constatant même que la dirigeante n'a pas apporté à la gestion des affaires sociales toute l'activité et la diligence nécessaires. Il est vrai qu'à la différence des deux arrêts précités, dans lesquels aucune faute de gestion ne pouvait être reprochée au dirigeant, Madame Cohen Solal avait quant à elle commis plusieurs fautes de gestion. **AC**

II JURIDICTIONS ADMINISTRATIVES

* Cour administrative d'appel de Paris, 27 mai 2005, M. Jean-Marie Bonnardot (req. n° 01PA02274)

Mots clés: Contribution sociale territoriale - Impôt sur les transactions - Maître de l'affaire

Il s'agit là d'une affaire extrêmement simple. M. Bonnardot, médecin, conteste son assujettissement, en tant que directeur d'un laboratoire d'analyses biologiques médicales exploité dans l'enceinte d'une clinique, à l'impôt sur les transactions et à la contribution de solidarité territoriale et demande à la Cour administrative d'appel de Paris d'annuler le jugement du 9 mai 2001 par lequel le tribunal administratif de Papeete a rejeté sa demande tendant à la décharge des impositions en cause.

"Les recettes réalisées en Polynésie française par les personnes physiques ou morales qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre ou accomplissent des opérations relevant d'une activité autre qu'agricole ou salariée sont soumises à un prélèvement dit 'impôt sur les transactions'" (article 181-1 du code territorial des impôts). Seules certaines opérations ou personnes sont exonérées de cet impôt. Au titre des opérations exonérées nous trouvons: les opérations effectuées à l'intérieur d'une même entreprise, les cessions d'emballage de toute nature en consignation, etc. De plus, sont exonérées de cet impôt les collectivités publiques pour leurs exploitations présentant un caractère de service public, les coopératives, les sociétés mutuelles de développement rural, l'Institut d'émission, la Caisse de prévoyance sociale, les institutions religieuses, les fédérations sportives, les œuvres d'intérêt social, etc.

Le fait générateur de l'impôt sur les transactions et la valeur imposable sont constitués, pour les prestations de services, par l'exécution du service et par le prix facturé. Cet impôt doit être établi au nom de la personne physique ou morale ayant effectué les opérations imposables. En outre, toute personne assujettie à l'impôt sur les transactions est soumise à la contribution de solidarité territoriale (article 11 de la délibération n° 93-62 AT du 11 juin 1993, *JO de la Polynésie française* du 24 juin 1993, p 1088).

Le requérant, pour contester son assujettissement à l'impôt sur les transactions, faisait valoir qu'il exerçait son activité en tant que salarié d'une société en participation créée de fait entre les associés de la clinique et lui-même. Mais, la Cour administrative d'appel de Paris souligne qu'il ressort de l'instruction d'une part, que le requérant n'avait pas la qualité de salarié et qu'au contraire il se "présentait comme le seul maître de l'affaire" et d'autre part, que la clinique, qui mettait les locaux, installations et personnels à sa disposition, ne supervisait pas son activité de médecin. En outre, tous les actes d'analyses biologiques médicales étaient facturés par la clinique non pas sous son propre nom mais sous le nom du requérant. Enfin, il ressortait d'une convention passée entre le requérant et la clinique et des faits constatés par l'administration que le requérant agissait au plan professionnel en toute indépendance.

C'est donc à bon droit que l'impôt sur les transactions a été établi pour la totalité des honoraires perçus pour le compte et au nom du requérant par la clinique. Le requérant n'est donc pas fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Papeete a rejeté sa demande tendant à la décharge de la cotisation supplémentaire à l'impôt sur les transactions et de la contribution de solidarité territoriale auxquelles il a été assujetti. **XC**

* Conseil d'Etat, 15 juin 2005, Polynésie française c/ Chalmont (req. n° 265257 et 265258)

Mots-clés: Impôt foncier - Location d'immeubles - Principe d'égalité devant l'impôt - Cassation (article R 811-1, al. 2 du code de justice administrative)

Monsieur Pierre Chalmont a été assujéti, au titre des années 2001 et 2002, à des cotisations d'impôt foncier à raison d'une maison d'habitation et d'un entrepôt qu'il donne en location sur le territoire de la commune d'Arue. Par deux requêtes séparées, il en a demandé la décharge au motif que les dispositions des articles 225-1 et 225-2 du code des impôts de la Polynésie française seraient illégales en ce sens qu'elles institueraient une discrimination entre les deux catégories d'assujéti que sont d'une part les propriétaires qui donnent leurs biens en location, d'autre part les propriétaires qui s'en réservent la jouissance. En effet, pour les premiers, la valeur locative est déterminée au moyen des baux authentiques ou des locations verbales passées dans des conditions normales, alors que pour les seconds la valeur locative est déterminée par la méthode dite d'évaluation directe qui impliquerait une part d'arbitraire. Par deux jugements en date du 2 décembre 2003, le Tribunal administratif de Papeete a fait droit à ses demandes, en considérant que la base légale d'imposition que le requérant contestait méconnaît le principe d'égalité devant l'impôt. En conséquence, le territoire de Polynésie française a été condamné à rembourser à M. Chalmont les cotisations d'impôt foncier litigieuses, assorties des intérêts de retard.

La Polynésie française, représentée par le Président de son Gouvernement, a formé un pourvoi en cassation devant le Conseil d'Etat. Cette procédure peut surprendre; en réalité, elle n'est que l'application d'une réforme récente introduite par l'article 11 du décret n. 2003-543 du 24 juin 2003, applicable aux décisions des Tribunaux administratifs rendues à compter du 1^{er} septembre 2003 et codifiée à l'article R.811-1, al. 2 du code de justice administrative. Ce dernier dispose que "le Tribunal administratif statue en premier et dernier ressort" sur un certain nombre de litiges, parmi lesquels ceux relatifs aux "impôts locaux autres que la taxe professionnelle" (art. R.222-13 du CJA).

Le Conseil d'Etat, régulièrement saisi, après avoir prononcé la jonction des deux affaires qui lui étaient soumises, a cassé les jugements du Tribunal administratif de Papeete au motif que ce dernier avait commis une erreur de droit en jugeant que les deux articles précités du code des impôts de Polynésie française méconnaîtraient le principe d'égalité. Puis, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, il a décidé de régler le litige au fond sans procéder à son renvoi devant une autre juridiction de même nature (art. L. 821-2 du CJA).

Le Conseil d'Etat a tout d'abord rappelé que l'Assemblée de Polynésie française disposait de compétences fiscales qui lui permettaient de déroger aux règles applicables en métropole et qu'elle pouvait régulièrement décider que la base de l'impôt foncier local serait la valeur locative de l'immeuble, déterminée soit d'après le montant des loyers lorsque l'immeuble est donné en location, soit d'après une autre méthode lorsque tel n'est pas le cas. Dans ces conditions, l'Administration fiscale n'a fait qu'une exacte application de ces règles à M. Chalmont.

Ensuite, M. Chalmont soutenait que, la maison d'habitation étant louée meublée, le loyer retenu comportait une partie représentative des meubles fournis au locataire, partie qui ne pouvait qu'être étrangère à la valeur locative de l'immeuble. Le Conseil d'Etat rejette cette prétention, en rappelant que l'Administration fiscale, comme elle était en droit de le faire, avait tenu compte de cette situation, en réduisant précisément la base d'imposition de 25%.

Enfin, le Conseil d'Etat rejette en bloc un certain nombre de moyens manifestement irrecevables développés par M. Chalmont (assujettissement des locations litigieuses à d'autres impôts, illégalité d'une délibération de l'Assemblée de Polynésie française modifiant le code des impôts... pour des années postérieures à celles en cause dans le présent litige, méconnaissance de l'autorité de chose jugée par une décision du Conseil constitutionnel du 7 février 2002 validant des impositions foncières en Polynésie française... au titre des années 1992 à 1999, insuffisance du contrôle exercé par l'Administration sur les déclarations des contribuables, absence de révision des valeurs locatives).

Les effets de la cassation ont été les suivants: non seulement les deux jugements du 2 décembre 2003 ont été annulés, mais les cotisations d'impôt foncier auxquelles M. Chalmont avait été assujéti au titre des années 2001 et 2002 ont été remises à sa charge.

Tout au plus peut-on relever que le principe d'égalité devant l'impôt a été sérieusement analysé par le Tribunal administratif de Papeete, qui a privilégié des considérations d'équité, alors qu'il n'a fait l'objet d'aucun approfondissement de la part du Conseil d'Etat qui s'est borné à procéder par affirmation. Le principe d'égalité devant l'impôt a manifestement besoin d'être précisé tant dans sa consistance que dans son étendue! **JB**

* Cour administrative d'appel de Bordeaux, 19 décembre 2005, Trillard c/ Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industries (req. n° 01BX01538)

Mots-clés: Article 4 A du code général des impôts - Convention fiscale - Domicile fiscal

Il ressort de cet arrêt de la Cour administrative d'appel de Bordeaux - à laquelle il était demandé d'annuler un jugement du 10 mai 2001 du tribunal administratif de Basse-Terre - que la convention fiscale entre la France et le territoire de Polynésie française des 28 mars et 28 mai 1957 (convention approuvée par le décret n° 57-924 du 1^{er} août 1957, *JORF* du 15 août 1957, p 8056; *BOCD* 1957-I-58; *BOED*, 1957-II-7537; annexe 5 au code territorial des impôts) ne donne aucune définition du domicile fiscal, ni même de la qualité de résident.

Un contribuable, exerçant une activité salariée principale et réelle en qualité de directeur général d'une société dont le siège social est en région parisienne et disposant en France d'un patrimoine mobilier et immobilier dont il tire des revenus, a son domicile fiscal en France, en application de l'article 4 A du code général des impôts. Aussi, ni une déclaration de chiffre d'affaires pour l'impôt sur les transactions adressée par le contribuable aux services fiscaux de Papeete au sujet de prestations de services que cette déclaration ne permet pas d'identifier, ni une attestation du trésorier des Iles-du-Vent à Papeete selon laquelle le contribuable est en situation régulière à la date de rédaction dudit document, ni un certificat de résidence émanant du maire de la commune de Papeete ne permettent d'établir que les conditions dans lesquelles le contribuable a séjourné en Polynésie

française font obstacle à ce qu'il soit considéré comme ayant son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A du code général des impôts. **XC**