

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANÇAISE

*ANNÉE 2007*¹

Chronique dirigée par Xavier Cabannes, Maître de conférences à l'Université Paris 5.

Avec la participation de Jacques Buisson, Professeur à l'Université Paris 5; Bernard Poujade, Professeur à l'Université Paris 5, Avocat à la Cour; Jean-François Boudet, Maître de conférences à l'Université Paris 5; Justin Kissangoula, Maître de conférences à l'Université Paris 5; Céline Viessant, Maître de conférences à l'Université Aix-Marseille III et Alexandra Cabannes, Professional Support Lawyer, Linklaters LLP, Luxembourg.

I JURIDICTIONS CONSTITUTIONNELLE ET ADMINISTRATIVES

Pour la troisième livraison de cette chronique annuelle, la sélection opérée porte sur une décision du Conseil constitutionnel, sur trois arrêts du Conseil d'Etat et deux arrêts de la cour administrative d'appel de Paris, ainsi que sur quatre jugements du tribunal administratif de la Polynésie française.

A Conseil constitutionnel et Conseil d'Etat

* Conseil constitutionnel, 3 mai 2007, décision n° 2007-1 LOM, Compétences fiscales en Polynésie française - Conseil d'Etat, 12 janvier 2007, M. Flosse, Polynésie française, Mme Bopp du Pont (n° 293542, 293924, 294054)

Mots-clefs: Compétence fiscale de la Polynésie - Mission d'intérêt général - Service de sécurité-incendie-sauvetage - Taxe d'aéroport

C'est le thème de la souveraineté fiscale qui est au cœur de ces deux décisions rendues l'une par le Conseil d'Etat, l'autre par le Conseil constitutionnel. La souveraineté fiscale est sans nul doute l'un des éléments les plus importants parmi ceux qui caractérisent la souveraineté de l'Etat. L'Etat, en tant que souverain, a certes le pouvoir de restreindre sa compétence fiscale propre, en transférant tout ou partie à un tiers, telle l'Union européenne, ou à l'une de ses composantes, telle une collectivité territoriale. Il n'empêche que le transfert de sa propre compétence fiscale ne peut jamais être absolu et total pour la simple raison que l'Etat reste le garant des fonctions régaliennes,

¹ Certaines espèces en marge du domaine fiscal ont été retenues en raison des conséquences qu'elles peuvent avoir en matière fiscale.

fonctions dominées et animées par l'intérêt général. C'est ce que viennent de rappeler ces deux importantes décisions, qui se sont succédées dans le temps.

La «taxe d'aéroport» a été instaurée par la loi de finances pour 1999 et rendue applicable en métropole comme dans les DOM à compter du 1^{er} juillet 1999. Elle a été codifiée à l'article 1609 quatervicies du CGI.

Cette taxe, dont les bénéficiaires sont les exploitants d'aérodromes, est due par les entreprises de transport aérien et s'ajoute au prix acquitté par le client. Elle est «affectée au financement des services sécurité-incendie-sauvetage, de lutte contre le péril aviaire, de sûreté et des mesures effectuées dans le cadre des contrôles environnementaux».

La taxe d'aéroport n'ayant pas été rendue applicable dans les collectivités d'outre-mer (COM) pour des raisons diverses, notamment de procédure, le financement des services précités a été assuré en Polynésie française par des subventions du budget de l'Etat, qui ont représenté plus de 22 millions d'euros entre 1999 et 2006.

Le gouvernement de la République française a alors décidé d'instituer la taxe d'aéroport, en l'adaptant, sur les aéroports internationaux de Tahiti-Faa'a et de Nouméa-La-Tontouta.

A cet effet, il a pris l'ordonnance n. 2006-482 du 26 avril 2006, portant adaptation en Polynésie française et en Nouvelle-Calédonie de l'article 1609 quatervicies du CGI. Cette procédure d'ordonnance, prévue à l'article 74-1 de la Constitution, est la procédure normale d'extension aux COM des dispositions de nature législative en vigueur en métropole. Il convient de préciser que ces ordonnances doivent être ratifiées par le Parlement dans un délai de 18 mois.

La légalité de cette ordonnance a été contestée devant le Conseil d'Etat par la voie du recours pour excès de pouvoir. Ce recours, introduit d'abord par la procédure du référé-suspension, et qui a fait l'objet d'une décision de rejet (Conseil d'Etat, 6 juillet 2006, 294135, Président de la Polynésie française, cette Revue, 2007, n° 13, page 204, obs Conan), a donné lieu, sur le fond, à la présente décision (Conseil d'Etat, 12 janvier 2007, M Flosse, Polynésie française, Mme Bopp du Pont, n° 293542, 293924, 294054), elle aussi de rejet.

L'argumentation essentielle des requérants portait sur l'incompétence du gouvernement français pour instituer en Polynésie française la taxe d'aéroport. Cette argumentation n'a pas été retenue.

Le raisonnement, présenté par le commissaire du gouvernement, Mme Mitjaville (conclusions Mitjaville, DF 2007, comm 435), et suivi par le Conseil d'Etat, peut être présenté de la manière qui suit.

En premier lieu, la loi organique du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française a prévu que cette collectivité exerce la compétence fiscale. Mais cette compétence ne concerne que les impositions instituées au profit de la Polynésie française, en tant que COM, ou, dans les cas prévus par la loi organique, au profit d'autres collectivités de la Polynésie française. En

conséquence, cette compétence fiscale ne peut s'exercer ni sur les aérodromes appartenant à l'Etat, ni sur leurs exploitants, dès lors qu'ils relèvent d'une compétence étatique.

En second lieu, en matière de police et de sécurité concernant l'aviation civile, l'Etat est seul compétent pour fixer les règles applicables sur l'ensemble des aérodromes de Polynésie française et pour contrôler leur application (article 14 de la loi organique). Il en résulte nécessairement que seul l'Etat peut édicter des règles permettant de disposer des ressources nécessaires à l'exercice de ces missions, et donc instituer une taxe, ou étendre à la Polynésie française une taxe existant en métropole, en l'adaptant éventuellement, conformément à l'article 74-1 de la Constitution. Or, l'objet de la taxe d'aéroport litigieuse est précisément de contribuer à l'amélioration de la sécurité aérienne. Dans ces conditions, force est de constater que ladite taxe est conforme tant à la Constitution qu'à la loi organique.

En outre, l'ordonnance attaquée ne méconnaît pas le principe d'égalité. En effet, son champ d'application est limité aux aérodromes appartenant à l'Etat dont le trafic embarqué ou débarqué s'élève à plus de 400 000 «unités de trafic» (une unité de trafic correspondant à 1000 passagers, ou à 100 tonnes de fret ou à 100 tonnes de courrier). Ce seuil n'est dépassé que par le seul aéroport international de Tahiti Faa'a. Dès lors que les autres aérodromes du territoire accueillent essentiellement des vols intérieurs ou ont un trafic nettement moins important, ils sont dans une situation différente de l'aéroport de Tahiti Faa'a, ce qui permet de leur appliquer un traitement différent, qui conduit en l'espèce à les exclure du champ d'application de la taxe.

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, le Conseil d'Etat décide que la taxe d'aéroport, telle qu'étendue à la Polynésie française, est parfaitement légale.

A la suite de cette décision, dont il convient de rappeler qu'elle a été prise le 12 janvier 2007, le Parlement a ratifié l'ordonnance litigieuse le 21 février 2007. Tel fut l'objet de la loi n° 2007-224, portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer, en son article 20-I- 29°.

Mais les détracteurs de la taxe, loin de s'incliner, ont profité de l'opportunité offerte par l'article 12 de la loi organique de 2004, qui permet au Président de la Polynésie française de saisir le Conseil constitutionnel, pour obtenir le déclassement de ladite loi en tant qu'elle serait intervenue dans une matière relevant de la seule compétence de la Polynésie française.

Le Conseil constitutionnel, saisi le 2 avril 2007, a rendu sa décision le 3 mai 2007 (Décision 2007-1 LOM, Compétences fiscales en Polynésie française: AJDA, note Schoettl, 2007, page 1076).

Le Conseil constitutionnel rappelle tout d'abord que si l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 «n'interdit pas de faire supporter, pour un motif d'intérêt général, des charges particulières à certaines catégories de personnes, *il ne doit pas en résulter de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques*».

Puis, il considère que l'interprétation de la loi organique de 2004 selon laquelle il serait interdit «à l'Etat d'instituer des taxes destinées à être perçues à l'occasion de l'exécution des missions

d'intérêt général qui lui incombent dans le cadre de ses compétences en Polynésie française», conduit à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. En effet, une telle interprétation conduit à ce que «le coût de l'exercice de ces missions ne pourrait être supporté *que par les contribuables ne résidant pas en Polynésie française*».

En conséquence, l'article 20-I-29° de la loi du 21 février 2007 a eu pour objet non seulement de permettre à l'Etat de disposer d'une partie des redevances nécessaires à l'exercice de sa *mission de police et de sécurité qui demeure à sa charge exclusive*, mais aussi de tendre à l'égalité des citoyens devant les charges publiques.

Par suite, contrairement aux prétentions du Président de la Polynésie française, le législateur n'est pas intervenu dans une matière ressortissant à la compétence de la Polynésie française.

Ainsi s'achève le feuilleton juridique polynésien de la taxe d'aéroport, feuilleton en trois épisodes: juge des référés, Conseil d'Etat statuant au fond, enfin Conseil constitutionnel.

En résumé, la taxe d'aéroport est une imposition mise à la charge des entreprises de transport aérien public, affectée à la sécurité des aérodromes et perçue au profit de leurs exploitants, qui, en raison des buts qu'elle poursuit (sécurité et police), ne peut qu'être instaurée par l'Etat.

Le transfert par l'Etat de sa compétence fiscale au profit d'une autre collectivité n'est donc jamais total, ni absolu; un tel transfert ne peut qu'être partiel, puisque, pour assurer ses fonctions régaliennes, l'Etat ne peut s'interdire de prélever des impôts. L'Etat quel qu'il soit, classique, moderne ou post-moderne, reste bien toujours un Etat. **Jacques Buisson**

* Conseil d'Etat, 22 février 2007, Société civile Immobilière Caroline (n° 300312)

Mots-clefs: Bloc de légalité polynésienne - Langue - Loi du pays - Plus-values immobilières - Unité de la République

Il est de plus en plus acquis que les territoires ultra-marins sont un véritable laboratoire où se teste l'élasticité, l'adaptabilité et la viabilité des institutions et des principes de la République française, laquelle est confrontée à une double fragmentation, interne - par le phénomène de «décentralisation à la française» - et externe - par l'option communautaire.

En effet, et pour ne porter le focal que sur le phénomène de dilution interne, que reste-t-il encore des principes d'unité et d'indivisibilité de la République sachant par exemple que depuis la loi organique n° 2004-192 du 27 avril 2004, la Polynésie française bénéficie d'un statut d'autonomie, pour ne pas tout simplement parler d'un statut «à la carte», c'est-à-dire d'institutions et de compétences tenant compte de ses «intérêts propres, de ses spécificités géographiques et de l'identité de sa population» et donc de l'appellation de pays d'outre-mer au sein de la République avec toutes les conséquences juridico-administratives impliquées?

Par sa décision ici commentée du 22 février 2007, Société civile immobilière Caroline, le Conseil d'Etat répond à cette question en posant le principe que l'utilisation exclusive de la langue française au sein des institutions politico-administratives de la République est le symbole de l'unité, de la continuité et sans doute aussi de la pérennité de la République française.

Les faits de l'espèce sont les suivants. La société civile immobilière Caroline a déféré au Conseil d'Etat la «loi du pays» n° 2006-15 LP/APF du 23 novembre 2006 relative à l'impôt sur les plus-values immobilières afin qu'elle la déclare comme étant non seulement non-conforme au «bloc de légalité» tel qu'il est défini à l'article 176-III de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française mais aussi non-promulguable au Journal officiel de la Polynésie française.

Il convient de noter qu'aux termes de l'article 176 de la loi organique déjà citée du 27 février 2004, il revient effectivement au Conseil d'Etat, sur saisine d'un certain nombre d'autorités dûment désignées, de se prononcer, dans des délais impartis, sur la conformité des «lois du pays» au regard de la Constitution, des lois organiques, des engagements internationaux et des principes généraux du droit (...). Et s'il constate qu'un acte prévu à l'article 140 dénommé «loi du pays» contient une disposition contraire au «bloc de la légalité polynésienne», et inséparable de l'ensemble de la «loi du pays», celle-ci ne peut être promulguée.

Au regard de cette procédure qui n'est pas sans rappeler celle par laquelle le Conseil constitutionnel effectue son contrôle de la constitutionnalité des lois dans le cadre notamment de l'article 61 de la Constitution de 1958, la question de la compétence à agir de la Société civile immobilière Caroline aurait pu se poser.

Le Conseil d'Etat ne se l'est en tout cas pas posé et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, a décidé que «la loi du pays» contestée est illégale et ne peut être promulguée au motif qu'il ressort des pièces du dossier que ladite «loi du pays» a été adoptée au cours d'une séance où le vice-président de la Polynésie française, également ministre des finances de la Polynésie française, a présenté le projet de «loi du pays» et répondu aux questions des représentants exclusivement en tahitien, tout en se refusant à s'exprimer en français, contrairement à la demande de plusieurs représentants qui alléguaient leur incompréhension du tahitien; que dès lors, la procédure d'adoption de la «loi du pays» du 23 novembre 2006 est entachée d'une irrégularité qui, dans les circonstances de l'espèce et au regard des dispositions pertinentes, présente un caractère substantiel.

Pour aboutir à cette solution, le Conseil d'Etat a visé les dispositions non seulement de l'article 57 de la loi organique du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française mentionnant que «le français est la langue officielle de la Polynésie française. Son usage s'impose aux personnes morales de droit public et aux personnes de droit privé dans l'exercice d'une mission de service public ainsi qu'aux usagers dans leurs relations avec les administrations et services

publics (...)), mais aussi et surtout de l'article 2 de la Constitution du 4 octobre 1958 aux termes duquel «la langue de la République est le français (...))».

Le Conseil d'Etat étant un adepte reconnu de l'économie des moyens, cette mobilisation des ressources constitutionnelles met, en tout état de cause, en évidence l'importance de cet arrêt. Ou pour le dire autrement, si le Conseil d'Etat voulait indiquer à certains représentants politiques polynésiens mais aussi affirmer, du Haut de son Palais Royal, à tous les polynésiens - mais pas seulement... - que malgré son statut de laboratoire constitutionnel et institutionnel, la Polynésie demeure française, au sens d'appartenance à la République française, il ne s'y serait pas pris autrement.

En ce sens, cette décision n'est pas sans en rappeler une autre du 9 mai 1991 (n° 91-290 DC) par laquelle le Conseil constitutionnel a soutenu, du Haut de l'aile Montpensier du même Palais Royal, qu'il n'y a qu'un peuple français inclusif des corses dont l'identité insulaire est tout sauf constitutive d'un «peuple corse» qui serait distinct du concept juridique du «peuple français» qui a valeur constitutionnelle.

Dans les deux cas, il s'agit d'indiquer aux représentants politiques insulaires que les statuts dérogatoires reconnus textuellement ne doivent pas les pousser à franchir certaines limites ou à s'affranchir des principes constitutifs de l'identité constitutionnelle de la République française. Dans le cas de la Corse, c'est la revendication de l'existence d'un «peuple corse» distinct du «peuple français» qui risquait de porter atteinte aux principes constitutifs de cette identité constitutionnelle de la France. Dans le cas de la Polynésie française, c'est l'utilisation de la langue tahitienne exclusive de la langue française qui fragiliserait cette identité, combien même l'allégation de certains représentants de la Polynésie française de leur incompréhension du tahitien qui est la langue des polynésiens dont l'identité d'abord, les spécificités géographiques ensuite ont été reconnues et consacrées constitutionnellement.

Cette décision du Conseil d'Etat peut s'autoriser d'autres décisions déjà rendues par lui en la matière. Il s'agit tout particulièrement de son fameux arrêt du 29 novembre 2002 rendu à propos des «établissements Diwan» dont le protocole signé avec les pouvoirs publics prévoyait la mise œuvre de la méthode dite par «immersion», dans laquelle «le breton est la langue de vie, de travail et de communication de tous les élèves et de tous les personnels de l'établissement», faisant ainsi du breton «la langue principale, mais non exclusive d'enseignement» dans les écoles et établissements «langues régionales» qui font partie de l'enseignement public et fixent les modalités de «l'enseignement immersif en langue régionale». Après avoir mobilisé les mêmes ressources constitutionnelles que dans l'arrêt ici commenté mais aussi législatives, le Conseil d'Etat a annulé ce protocole au motif qu'«en faisant du breton la langue principale d'enseignement et de communication dans ces établissements, ces dispositions vont au-delà des nécessités de l'apprentissage d'une langue régionale (...))».

Le Conseil d'Etat n'interdit l'usage public ni du breton, ni du corse encore moins du tahitien, ou du créole ou d'autres langues régionales et ultramarines, à condition que cet usage public ne soit ni principal, ni exclusif. Le Conseil d'Etat interdit d'autant moins l'utilisation minoritaire et minorée des langues régionales et ultramarines qu'il se félicite de l'apport des langues étrangères au vocabulaire français. C'est ainsi qu'il a, dans son arrêt du 11 juin 2003, Association «Avenir de la langue française», rejeté les requêtes de cette association qui lui demandait d'annuler les articles 2 et 5 du décret du 8 avril 2002 en tant qu'ils désignent par le terme de langue anglaise master l'un des grades universitaires français au motif qu'«en substituant au néologisme mastaire, utilisé dans un premier temps, mais susceptible de prêter à confusion avec d'autres dénominations voisines, le terme master, d'origine anglaise, mais internationalement reconnu et adopté par la plupart des Etats européens, les auteurs des décrets attaqués n'ont pas, en l'espèce, méconnu les dispositions de l'article 2 de la Constitution, ni celles de l'article 1^{er} de la loi du 4 août 1994, sachant de surcroît que le pouvoir réglementaire poursuivait l'objectif d'harmonisation des diplômes européens».

Pourtant, dans l'un et l'autre cas, d'autres ressources constitutionnelles ou au moins européennes, voire internationales auraient pu être utilisées pour aboutir aux solutions inverses.

Pour ne s'en tenir qu'aux virtualités constitutionnelles mobilisables pour contester la solution retenue par le Conseil d'Etat, il y a d'abord la décision du Conseil constitutionnel du 29 juillet 1994 (n° 94-345 DC) relative au contrôle de la loi relative à l'emploi de la langue française. Le Conseil constitutionnel y motive qu'«(...) il incombe au législateur d'opérer la conciliation nécessaire entre les dispositions d'ordre constitutionnel - à savoir l'article 2 de la Constitution déjà citée - et la liberté de communication et d'expression proclamée par l'article 11 de la Déclaration de 1789; que cette liberté implique le droit pour chacun de choisir les termes jugés par lui les mieux appropriés à l'expression de sa pensée; que la langue française évolue, comme toute langue vivante, en intégrant dans le vocabulaire usuel des termes de diverses sources, qu'il s'agisse d'expressions issues de langues régionales, de vocables dits populaires, ou de mots étrangers». Il ajoutait qu'«il était loisible au législateur d'imposer dans les cas et conditions qu'il a prévus l'usage de la langue française, ce qui n'exclut pas l'utilisation de traductions». Il y a ensuite la décision du 15 juin 1999 (n° 99-412 DC) relative à question de la ratification ou non par la France de la Charte européenne des langues régionales ou minoritaires. Le Conseil y souligne que la ratification de cet instrument européen devait être précédée d'une révision de la constitution au motif que la Charte, «en ce qu'elle confère des droits spécifiques à des «groupes» de locuteurs de langues régionales ou minoritaires, à l'intérieur de «territoires» dans lesquels ces langues sont pratiquées, porte atteinte au principe constitutionnel d'indivisibilité de la République, outre l'égalité devant la loi et l'unicité du peuple français».

Il ressort de ces décisions du Conseil constitutionnel que c'est l'usage collectif et principal d'une langue régionale, ultramarine ou minoritaire dans la vie publique qui est proscrit par la Constitution et non point la pratique personnelle et occasionnelle d'une langue régionale ou minoritaire dans l'espace public.

Les circonstances de l'espèce, seules, permettent de justifier la décision rendue par le Conseil d'Etat, même en admettant l'hypothèse que son contrôle de constitutionnalité des «lois du pays» exercé au regard du «bloc de la légalité polynésienne» est concurrent de celui qu'effectue le Conseil constitutionnel au regard du bloc de constitutionnalité.

S'agissant du vice-président de la Polynésie française, également ministre des finances de la Polynésie française qui a présenté le projet de «loi du pays» et répondu aux questions des représentants exclusivement en tahitien, et s'est refusé à s'exprimer en français, il fallait absolument éviter le «butterfly effect».

Autant alors le dire, c'est plus un cri, une sorte d' «appel à la résistance», autre signe distinctif de l'identité constitutionnelle de la République française, que lance ici le Conseil d'Etat. Toute la question est de savoir si tous les Républicains, sensibles au cri sourd du pays qu'on enchaîne, sauront l'entendre! **Justin Kissangoula**

* Conseil d'Etat, 30 mai 2007, M. René Hoffer c/ Assemblée territoriale de Polynésie française (n° 251144)

Mots-clefs: Compétence - Droits de douane - Egalité devant les charges publiques - Importation - Véhicules automobiles

Si la loi organique n° 84-820 du 6 septembre 1984 portant statut du territoire de la Polynésie française a conféré à cette dernière un statut d'autonomie permettant aux autorités du territoire d'adopter des délibérations et des actes immédiatement exécutoires après transmission au Haut-commissaire, le Conseil d'État exerce un contrôle juridictionnel sur les actes de l'assemblée délibérante. Ainsi, a-t-il été saisi, à plusieurs reprises, de délibérations adoptées en matière fiscale et, notamment, la délibération n° 95-126 AT du 24 août 1995 portant aménagement du régime fiscal des véhicules automobiles importés destinés aux entrepreneurs de taxis qui a donné lieu à l'arrêt du 30 mai 2007.

Dans cette affaire, la délibération en cause, adoptée par l'Assemblée territoriale de la Polynésie française, comprenait un article 1er qui prévoyait l'exonération à l'importation du paiement du droit de douanes et du droit fiscal d'entrée pour les voitures de tourisme et autres véhicules automobiles principalement conçus pour le transport de personnes (plus précisément les véhicules automobiles repris à la codification 87.03 du tarif des douanes), neufs ou rénovés et destinés à la profession d'entrepreneur de taxis.

M René Hoffer, entrepreneur de voitures de remise, saisit le tribunal administratif de Papeete d'une requête tendant, au principal, à l'annulation de la délibération du 24 août 1995. A l'appui de sa requête, il invoquait, d'une part, le moyen tiré de l'incompétence de l'assemblée territoriale pour adopter de telles mesures d'exonération et, d'autre part, les moyens tirés de ce que l'exonération des seuls entrepreneurs de taxis créait une discrimination par rapport aux entrepreneurs de voitures de

remise et portait atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ainsi qu'au principe de la liberté du commerce et de l'industrie. Enfin, M Hoffer invoquait des moyens tirés d'un détournement supposé de pouvoir, de la méconnaissance d'engagements internationaux et de l'article 1^{er} du Code des douanes.

Le tribunal administratif de Papeete rejeta sa demande d'annulation de la délibération n°95-126 AT du 24 août 1995 dans un arrêt du 3 décembre 1996.

M Hoffer fit appel de ce jugement auprès de la cour administrative d'appel de Paris pour demander son annulation ainsi que l'annulation de la délibération n°95-126 AT de l'Assemblée territoriale de Polynésie française du 24 août 1995.

La cour administrative d'appel rejeta, également, sa demande dans un arrêt du 9 juillet 2002. Elle estimait que les professions d'entrepreneur de taxis et d'entrepreneur de voitures de remise ne se trouvaient pas placées dans la même situation et que le moyen tiré de l'atteinte au principe d'égalité n'était donc pas fondé. De même, elle précisait que l'assemblée territoriale de Polynésie française était tout à fait compétente pour mettre en place une telle exonération. Enfin, elle rejetait les autres motifs invoqués par M Hoffer estimant que la délibération du 24 août 1995 n'était pas constitutive d'un détournement de pouvoir et ne méconnaissait ni l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT), ni l'accord de Marrakech instituant l'Organisation mondiale du commerce, ni même l'article 1^{er} du Code des douanes.

M Hoffer a alors saisi le Conseil d'Etat lui demandant d'annuler l'arrêt de la cour administrative d'appel du 9 juillet 2002 et la délibération de l'assemblée territoriale de Polynésie française du 24 août 1995 pour excès de pouvoir. Devant le Conseil d'Etat, M Hoffer reprenait les moyens invoqués devant la cour administrative d'appel.

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 30 mai 2007, va annuler l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 9 juillet 2002 estimant que cette dernière a commis une erreur de droit en ne recherchant pas une éventuelle disproportion entre la différence de situation et la différence de traitement. Mais statuant au fond, il va rejeter la requête de M Hoffer.

Cette affaire a amené le Conseil d'Etat à se prononcer sur la légalité interne et la légalité externe de la délibération de l'assemblée territoriale de la Polynésie française. Concernant la légalité externe, le Conseil d'Etat s'est attaché à vérifier que l'assemblée territoriale était compétente pour mettre en œuvre une exonération des droits de douane et du droit fiscal d'entrée. Concernant la légalité interne, le Conseil d'Etat devait s'assurer du respect des normes supérieures constituées par les dispositions législatives contenues dans l'article 1^{er} du Code des douanes, les principes généraux du droit (égalité et liberté du commerce et de l'industrie) et les accords internationaux ainsi que de la réalité du détournement de pouvoir allégué par M Hoffer.

Le Conseil d'Etat s'est donc prononcé sur la compétence de l'Assemblée territoriale de Polynésie française pour mettre en œuvre l'exonération des véhicules automobiles importés destinés à la profession d'entrepreneur de taxis.

A l'époque où la délibération du 24 août 1995 a été adoptée, le statut du territoire de la Polynésie française était régi par la loi organique n° 84-820 du 6 septembre 1984 (JORF, 7 septembre 1984, page 2831) qui a été modifiée par la loi n° 90-612 du 12 juillet 1990 (JORF, 14 juillet 1990, page 8319) puis abrogée par la loi organique n° 96-312 du 12 avril 1996 portant statut d'autonomie de la Polynésie française (JORF, 12 avril 1996, page 5695), elle-même abrogée par la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française (JORF, 2 mars 2004, page 4183). La loi organique de 1984 s'attachait, notamment, à répartir les compétences entre l'Etat et les autorités territoriales et entre les différentes institutions de la Polynésie française, répartition complétée par les lois organiques ultérieures.

La loi organique du 6 septembre 1984 et celles adoptées par la suite ont conféré à l'assemblée territoriale de Polynésie française une compétence générale et à l'Etat des compétences d'attribution. Cela devait permettre au territoire polynésien, à travers les actes de l'assemblée de la Polynésie française et de sa commission permanente, de définir ses propres règles dans la plupart des domaines, y compris dans les matières qui, en métropole et dans les départements d'outre-mer, relèvent du législateur.

Ainsi, l'article 2 de la loi organique de 1984 précisait que les autorités du territoire étaient compétentes dans toutes les matières non réservées à l'Etat et l'article 3 de cette même loi énumérait les compétences détenues par l'Etat, ce dernier intervenant essentiellement dans le cadre de ses missions de souveraineté (relations extérieures, contrôle de l'entrée et du séjour des étrangers, dessertes maritime et aérienne entre la Polynésie et les autres parties du territoire de la République, etc.).

Ce dernier article conservait, également, à l'Etat sa compétence en matière de relations financières avec l'étranger et de commerce extérieur, excluant toutefois «les restrictions quantitatives à l'importation, le programme annuel d'importation et les autorisations préalables aux projets d'investissement directs étrangers».

Il découle de ces dispositions que la fiscalité ne faisait pas partie des matières énumérées dont la compétence était attribuée à l'Etat. De fait, les autorités polynésiennes disposaient donc d'une plénitude de compétence dans le domaine fiscal quand bien même il relève de la compétence du législateur sur le territoire métropolitain et les départements d'outre-mer.

En outre, même si la fiscalité peut être considérée comme entrant dans la notion de «relations financières avec l'étranger» inscrite dans la liste des compétences étatiques fixée à l'article 3 de la loi organique de 1984, ce dernier exclut toute compétence de l'Etat dès lors qu'il s'agit d'établir des restrictions quantitatives à l'importation. Or, les droits de douanes et le droit fiscal d'entrée perçus sur les véhicules automobiles visés par la délibération du 24 août 1995 peuvent être assimilés à des

restrictions quantitatives à l'importation dans la mesure où ils sont perçus lors de l'entrée sur le territoire polynésien des produits provenant de métropole, des départements d'outre-mer ou d'Etats étrangers et peuvent enchérir le coût des importations sur le territoire polynésien.

Le Conseil d'Etat s'était prononcé à plusieurs reprises sur la répartition des compétences fiscales entre l'Etat et les autorités du territoire de la Polynésie française. Il avait, notamment, eu l'occasion de rappeler qu'en vertu des dispositions combinées des articles 2, 3 et 62 de la loi du 6 septembre 1984, l'assemblée territoriale de Polynésie française était seule compétente pour fixer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions territoriales mais que le Gouvernement de la République était en revanche compétent pour fixer les règles relatives à la réclamation préalable en matière fiscale dans la mesure où de telles règles faisaient partie du contentieux de l'impôt et n'étaient pas détachables de la procédure administrative contentieuse (CE, avis, sect, 6 mai 1996, n° 176 996, M Taata, Rec, page 143).

L'arrêt du 30 mai 2007 se situe dans la continuité de cette jurisprudence puisque la haute juridiction administrative a conclu de l'examen des dispositions précitées que la décision d'exonérer les véhicules automobiles importés par les entrepreneurs de taxis du paiement du droit de douanes et du droit fiscal d'entrée relevait bien de la compétence des autorités territoriales de la Polynésie française.

En outre, pour renforcer son argumentation tendant à démontrer que seul l'Etat était compétent pour décider de l'exonération, M Hoffer invoquait la méconnaissance de l'article 1er du Code des douanes qui définit le territoire douanier de la France. Le Conseil d'Etat va préciser que, dans la mesure où cet article ne mentionne pas le territoire et les eaux territoriales de la Polynésie française, il n'était pas de nature à déterminer l'autorité compétente pour fixer les droits de douane et taxes d'effet équivalent à un droit de douane pour les marchandises à l'importation en Polynésie française.

Concernant la répartition des compétences entre les institutions de la Polynésie française, l'article 62 de la loi organique de 1984 conférait une compétence générale à l'assemblée territoriale de la Polynésie française et une compétence d'attribution au conseil des ministres et au Président du gouvernement du territoire. Concernant la fiscalité, l'article 29 de la loi organique prévoyait que le conseil des ministres était compétent pour décider de suspendre ou de réduire, à titre provisoire, tous droits fiscaux d'entrée et de sortie, tous droits indirects frappant les articles à la production, à la circulation ou à la consommation en cas de circonstances exceptionnelles, cette suspension ou réduction devant être ratifiée par l'assemblée territoriale sous peine de cesser de s'appliquer.

Or, contrairement à ce que soutenait M Hoffer, le Conseil d'Etat va déduire de la lecture de ces dispositions que l'exonération des marchandises à l'importation du paiement du droit de douanes et du droit fiscal d'entrée ne pouvait relever que de l'assemblée territoriale et non du gouvernement de la Polynésie française puisque la possibilité laissée à ce dernier de suspendre ou réduire provisoirement les droits fiscaux d'entrée et de sortie et l'ensemble des droits indirects ne pouvait être utilisée que dans des circonstances exceptionnelles. Or, l'exonération accordée par la

délibération aux entrepreneurs de taxis n'était ni provisoire, ni liée à la survenue de circonstances exceptionnelles mais découlait d'une volonté politique visant expressément à aider cette catégorie de personnes lors de l'importation d'un véhicule.

Au-delà des moyens relatifs à l'incompétence de l'assemblée territoriale de Polynésie française, le requérant invoquait, également, l'atteinte à deux principes fondamentaux du droit fiscal: la liberté du commerce et de l'industrie et le principe d'égalité devant les charges publiques.

Concernant le principe de la liberté du commerce et de l'industrie, le Conseil d'Etat se contente d'affirmer que la différence de taxation selon la destination des véhicules à l'exercice de la profession d'entrepreneur de taxis ou à celui de la profession d'entrepreneur de voitures de remise n'est pas de nature à lui porter atteinte. En effet, l'exonération mise en œuvre par l'assemblée territoriale au seul profit des entrepreneurs de taxis n'est pas de nature à limiter l'exercice de la profession d'entrepreneur de voitures de remise. L'atteinte à ce principe est, d'ailleurs, rarement admise par le Conseil (voir, par exemple, CE, 3 avril 2006, n° 288756, Société SEGC et autres, cette Revue, 2007, page 200, obs Buisson: à propos de l'interdiction de répercuter de quelque manière que ce soit sur le prix payé par la clientèle une taxe d'urbanisme commercial due par les entreprises exploitant en Polynésie française un ou plusieurs magasins de commerce de détail dont l'implantation est soumise à autorisation administrative et dont la surface de vente unitaire est égale ou supérieure à 300 mètres carrés, le Conseil a jugé que les dispositions en cause n'avaient ni pour objet ni pour effet d'entraîner un blocage des prix mais de faire supporter le montant de cette taxe aux entreprises assujetties et qu'elles ne portaient pas une atteinte excessive au libre exercice du commerce et de l'industrie).

Concernant le principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil d'Etat confirme sa jurisprudence antérieure, le Conseil constitutionnel ayant adopté les mêmes positions.

Notons, au préalable, que le requérant invoque une atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques. Or, tant le juge constitutionnel (Conseil constitutionnel, 28 décembre 1990, n° 90-285 DC, Loi de finances pour 1991, Rec, page 95, RJF 1991, n° 213) que le juge administratif (CE, Ass, 30 juin 1995, n° 162 329, Gouvernement du territoire de la Polynésie française, Rec, page 280, RJF 1995, n° 1004 et pages 639-642, chronique G Goulard) utilisent le principe d'égalité devant les charges publiques lorsqu'ils apprécient le respect du principe d'égalité par rapport à plusieurs impôts formant un ensemble homogène. Ainsi, la haute juridiction administrative ne reprend pas la référence à l'égalité devant les charges publiques et se contente de souligner que la délibération contestée a respecté les exigences inhérentes au principe d'égalité, sans autre précision.

Au-delà de cette remarque, le Conseil d'Etat sanctionne, dans un premier temps, la cour administrative d'appel de Paris parce qu'elle s'est bornée à constater que les entrepreneurs de taxis et ceux de voitures de remise ne se trouvaient pas placés dans la même situation sans rechercher si la différence de traitement n'était pas disproportionnée par rapport à la différence de situation.

Dès lors qu'ils sont saisis de moyens tirés de la méconnaissance du principe d'égalité, le juge administratif, comme le juge constitutionnel, recherche traditionnellement s'il existe une identité de situation. Puis, s'il constate que les personnes se trouvent dans des situations identiques, il s'attache à la différence de traitement et détermine si elle porte ou non atteinte au principe d'égalité (CE, Ass, 22 février 1974, n° 86 102, Association des maires de France, Rec., page 136; pour le Conseil constitutionnel, voir par exemple la décision n° 96-385 DC, 30 décembre 1996, Loi de finances pour 1997, Rec, page 145). Si les situations sont différentes, il admet la différence de traitement fiscal (CE, 10 novembre 1976, n° 98 659, Flutet et autres, Rec, page 480. Pour le Conseil constitutionnel, voir, par exemple, la décision du 31 décembre 1981, n° 81-136 DC, Troisième loi de finances rectificative pour 1981, Rec, page 48).

Toutefois, le Conseil d'Etat, confirmant un arrêt d'assemblée du 28 juin 2002 (CE, Ass 28 juin 2002, req n° 220361, Villemain, Rec, page 229) rappelle que même si la situation de deux catégories juridiques est différente, il appartient au juge de vérifier que la différence de traitement fiscal n'ait pas manifestement disproportionnée par rapport aux différences de situation. Or, la cour administrative d'appel s'en tenant à la différence de situation, n'avait pas opéré cette vérification.

Dans un second temps, le Conseil, statuant au fond, constate que les entrepreneurs de taxis et les entrepreneurs de voitures de remise ne relèvent pas de la même réglementation: les premiers sont soumis à une tarification fixée par arrêtée en conseil des ministres alors que pour les seconds les tarifs sont fixés librement et à l'avance dans le cadre d'un contrat passé avec leurs clients.

Une fois la différence de situation constatée, le Conseil d'Etat s'attache à vérifier que la différence de traitement n'est pas disproportionnée par rapport à la différence de situation. Dès lors, il se réfère aux critères traditionnels permettant de déterminer si la différence de traitement est conforme au principe d'égalité devant l'impôt. Ainsi, il constate que la mise en place d'une exonération ne bénéficiant qu'au seul entrepreneur de taxis est en rapport avec l'objet de la loi (voir, également, sur ce critère, Conseil constitutionnel, 29 décembre 1983, n° 83-164 DC, Loi de finances pour 1984, Rec, page 67) qui consiste à encourager le renouvellement et l'amélioration de la qualité du parc des véhicules de taxis de la Polynésie française.

Il juge, ensuite, que les conditions de formation des prix des prestations des entrepreneurs de taxis, d'une part, et des entrepreneurs de voitures de remise, d'autres part, sont telles qu'elles justifient une différence de traitement «manifestement proportionnée» par rapport à la différence qui sépare les deux professions.

En dernier lieu, M Hoffer invoquait la méconnaissance d'accords internationaux, en l'espèce l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce signé à Genève le 30 octobre 1947 et l'accord instituant l'organisation mondiale du commerce signé à Marrakech le 15 avril 1994. Considérant que ces accords n'étaient pas d'effet direct, le Conseil d'Etat a jugé qu'ils ne pouvaient pas être utilement invoqués à l'appui d'un recours pour excès de pouvoir, y compris à l'égard d'un acte réglementaire.

Cet arrêt du 30 mai 2007 ne déroge donc pas à la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'Etat tant au niveau de la répartition des compétences entre l'Etat et le territoire de la Polynésie française et entre l'assemblée territoriale et le gouvernement de Polynésie qu'au niveau de l'application du principe d'égalité. **Céline Viessant**

B Cour administrative d'appel

* Cour administrative d'appel de Paris, 7 juin 2007, Territoire de la Polynésie (n° 04PA03411)

Mots clefs: Atteinte à la liberté d'entreprendre - Télécommunications - Service de rétroappel international

Cette affaire est apparemment complexe d'abord sur un plan technique car elle a trait à une activité liée à la téléphonie, exploitant un service de télécommunication appelé procédure de rappel ou «call-back», qui consiste en la mise en relation d'un utilisateur avec un correspondant par un dispositif de rappel qui permet à cet utilisateur de s'affranchir du paiement à l'opérateur l'ayant mis en relation avec le dispositif de rappel, de la communication obtenue.

En effet, la procédure utilise de bout en bout les lignes d'opérateurs extérieurs reliées à l'opérateur local, et dans le territoire, les lignes de l'opérateur local.

Cette utilisation est facturée par l'opérateur local aux opérateurs extérieurs qui eux facturent l'opérateur de rappel. La procédure de rappel est donc l'exploitation d'une simple activité commerciale d'un service utilisant les réseaux des opérateurs en place en achetant les minutes consommées.

L'assemblée de la Polynésie Française a adopté, dans sa séance du 12 juin 2003, une délibération 2003-85 APF, portant dispositions relatives aux Livres II et III du Code des postes et télécommunications en Polynésie Française et une délibération 2003-86 APF, instituant un droit d'accès en contrepartie de l'obtention des autorisations conférant la qualité d'opérateur de télécommunication.

Plus particulièrement, l'article D 212-1 de la délibération 2003-85 APF du 12 juin 2003 dispose que «dans les conditions prévues par les dispositions du présent Code, les autorisations d'établir et d'exploiter un réseau ouvert au public ou de fourniture d'un service de télécommunication sont accordées par arrêté pris en Conseil des Ministres. Elles sont accordées, sous réserve:

- de contraintes techniques inhérentes à la disponibilité des fréquences;
- de la capacité technique ou financière du pétitionnaire à faire face durablement aux obligations résultant des conditions d'exercice de son activité;
- des causes d'incapacité, d'incompatibilité ou d'interdiction d'exercice, telles que définies à l'article D 214-5;
- des prescriptions en vigueur en matière de défense et de sécurité publique;

et dans le respect des prescriptions définies à l'article D 212-1».

Par ailleurs, la délibération 2003-86 APF du 12 juin 2003, instituant un droit d'accès en contrepartie des autorisations conférant la qualité d'opérateur de télécommunication, a fixé le montant du droit d'accès forfaitaire annuel, au titre de la fourniture du service de procédure de «call-back», à quarante millions de francs pacifiques (40.000.000 FCP).

La société requérante a donc déféré à la censure du tribunal administratif de Papeete les articles D 212-1 et D 214-1 2°) de la délibération 2003-85 APF du 12 juin 2003 et de la délibération 2003-86 APF du 12 juin 2003.

Par un jugement en date du 15 juin 2004, le tribunal administratif de Papeete a annulé l'article D 212-1 de la délibération 2003-85 portant dispositions relatives aux livres II et III du Code des postes et télécommunications et l'article 1^{er} de la délibération 2003-86 instituant un droit d'accès en contrepartie de l'obtention des autorisations conférant la qualité d'opérateur de télécommunication en tant qu'ils concernent la fourniture de service de procédure de rappel, autrement dénommé «call-back», que la cour administrative d'appel de Paris vient de confirmer.

La cour administrative d'appel a estimé que la thèse du territoire, selon laquelle à la date d'édition des décisions contestées le régime des télécommunications se caractériserait par l'existence d'un monopole public au profit de l'Office territorial des postes et télécommunications (OPT) qui rendrait illégal les prestations de service du type «call-back», n'était pas exacte.

Le commissaire du gouvernement a suivi l'analyse de la société qui, même si le droit communautaire dérivé et la jurisprudence de la CJCE ne valent pas pour les TOM (CE, 17 mai 2002, n° 232359, Hoffer et autres), avait fait valoir que les prestations de service du type du «call-back» échappent au monopole.

La Cour de justice des communautés européennes a rappelé que le «call-back» est un service à valeur ajoutée et un service de téléphonie vocale qui échappe à tout monopole (CJCE, 16 octobre 2001, Commission c/ République portugaise, C-429/99) et a donc sanctionné le Portugal pour avoir soumis à droits exclusifs cette activité.

La Commission avait saisi la Cour de Justice des Communautés européennes estimant que le système de rappel est un service dont l'objet est d'inverser le trafic sur le réseau téléphonique public des opérateurs de réseau téléphonique commuté.

Ce service consiste à réacheminer les appels des réseaux publics commutés afin qu'ils bénéficient des meilleurs tarifs disponibles. Selon elle, le système de rappel est un service d'acheminement et de tarification offert en plus du service de téléphonie vocale. Il ne saurait être considéré comme un substitut de ce service, dans la mesure où il ne comprend pas le transport direct de la voix, qui est laissé à l'opérateur du réseau public.

La Cour de Justice des Communautés européennes a rappelé que l'article 2, § 2, de la directive 90/388, telle que modifiée par la directive 96/19, dispose: «Les Etats membres prennent les mesures nécessaires afin de garantir à toute entreprise le droit de fournir les services de télécommunications

visés au § 1 ou de mettre en place et d'exploiter les réseaux visés au § 1. Sans préjudice de l'article 3 quater et de l'article 4, § 3, les Etats membres peuvent maintenir des droits spéciaux et exclusifs jusqu'au 1^{er} janvier 1998 pour la téléphonie vocale et la fourniture de réseaux publics de télécommunications. Les Etats membres prennent toutefois les mesures nécessaires pour faire en sorte que toutes les restrictions subsistantes à la fourniture de services de télécommunications autres que la téléphonie vocale sur des réseaux mis en place par le prestataire du service de télécommunications, sur des infrastructures fournies par des tiers et au moyen d'un usage partagé de réseaux, installations et sites, soient levées le 1^{er} juillet 1996 au plus tard, les mesures correspondantes devant être notifiées à la Commission à cette même date».

Le service au regard du droit communautaire est donc dépourvu de lien avec le monopole et la possibilité d'interdiction de la libre prestation des services de rappel est sujette à caution.

Le «call-back» a donné lieu à des prises de position en droit interne puisque dans sa décision 2001-D-46 du 23 juillet 2001 relative à des pratiques mises en oeuvre par la société France Télécom à l'occasion d'une offre sur mesure conclue en 1999, le Conseil de la concurrence a rappelé la liberté des prestations de service de rappel.

Il a en effet considéré « que la structure de la concurrence relative aux appels nationaux à l'extérieur du département est différente de celle relative aux appels internationaux; que, s'agissant des appels internationaux, une concurrence s'était déjà instaurée, dans les faits, depuis 1995, grâce notamment à l'émergence des procédés de "reroutage international" et de "call-back", ainsi qu'à la possibilité donnée aux opérateurs de télécommunications d'utiliser les liaisons louées de l'opérateur public ou d'établir leurs propres infrastructures; qu'en revanche, la libéralisation totale de la téléphonie vocale n'a été rendue effective que le 1^{er} janvier 1998, par la loi 96-659 du 26 juillet 1996, laquelle a, par ailleurs, affirmé le principe du maintien d'un service public des télécommunications; qu'il est, de fait, fréquent que les entreprises distinguent, dans leurs cahiers des charges, les deux catégories d'appels; qu'ainsi, la société BT, actionnaire de la société Cegetel, avait obtenu le contrat de communications internationales de la société Renault en 1997; que le niveau de prix de chacune des prestations présente également des différences importantes; que le croisement de l'offre et de la demande des "grands comptes" pour les prestations de téléphonie longue distance nationales, d'une part, et internationales, d'autre part, constitue donc des marchés distincts».

Le gouvernement, dans une réponse ministérielle, indique quant à lui que tout système d'autorisation préalable ou de déclaration lui semble exclu pour le «call-back».

En effet, Monsieur Didier Julia avait appelé l'attention du ministre de l'industrie, des postes et télécommunications et du commerce extérieur sur la nouvelle tarification du service téléphonique en Ile-de-France, et plus particulièrement pour le département de Seine-et-Marne dans laquelle il faisait allusion au «call-back» (JOAN, 9 janvier 1995, page 205).

Il soulignait: «alors que cette réforme devait constituer une étape importante du réaménagement de la tarification téléphonique et s'inscrire dans une politique générale de baisse des tarifs et de

modernisation de leurs structures, il lui signale que les municipalités et les industriels observent que l'administration des PTT vient de classer les secteurs de Fontainebleau, Provins et Coulommiers en zone où l'appel téléphonique est plus onéreux que dans le reste de l'Ile-de-France. En effet, il paraît tout à fait normal que les communications entre Fontainebleau et Paris coûtent 7 fois plus cher que les communications interurbaines à l'intérieur de Paris, que le prix de la communication Fontainebleau-Paris coûte 85% du prix de la communication pour Marseille. Il lui signale, d'autre part, le cas d'entreprises importantes, notamment une entreprise de production de films qui s'établit à Fontainebleau et qui est obligée de conclure un contrat avec une société américaine de service téléphonique internationale puisqu'en passant par New York, la communication coûte 0,40 F/mn à toute heure, alors que la communication par les télécommunications françaises s'élève à 1,92 F/mn. Alors que le marché mondial s'engage dans un processus de libéralisation, la situation protégée du marché français est tout à fait préjudiciable à nos entreprises. Il lui demande quelles mesures il envisage de prendre afin d'apporter une solution à ce problème».

Le ministre lui a répondu que: «les zones locales élargies a permis de multiplier respectivement par 5, 7 et 11 le nombre d'abonnés susceptibles d'être appelés au tarif local à partir des circonscriptions de Fontainebleau, Coulommiers et Provins, et procure bien une réduction sur l'ensemble des communications émises à partir de ces circonscriptions. Par ailleurs, la réforme tarifaire du 15 janvier 1994 n'a en rien modifié la tarification des communications émises de ces circonscriptions à destination de Paris, la cadence d'impulsion étant toujours fixée à une unité télécom toutes des vingt-quatre secondes. Un bilan détaillé des effets de la réforme va être réalisé et publié prochainement. Le deuxième point évoqué par l'honorable parlementaire concerne le «call-back» ou service de rappel automatique. Ce service est considéré comme entrant dans la catégorie des services dits "à valeur ajoutée" qui sont ouverts à la concurrence et ne requièrent ni autorisation, ni même déclaration».

S'appuyant sur ce faisceau d'indices, la cour administrative d'appel a conclu que le «call-back» était qualifié à tort de «service de télécommunication» par l'article D 211-23 du Code des postes et télécommunications, en ce qu'il n'est qu'un service à valeur ajoutée d'acheminement et de tarification offert en plus du service de téléphonie vocale, et ne saurait être considéré comme un substitut de ce service notamment dans la mesure où il ne comprend pas le transport de la voix; qu'il ne faisait ainsi pas partie du monopole public des télécommunications confié par l'Etat à l'OPT.

La cour administrative d'appel a dans un second temps recherché si la réglementation de cette activité était justifiée par des considérations d'intérêt général.

Mais il a estimé que l'autorisation préalable portait une atteinte excessive au principe de la liberté d'entreprendre; car elle n'était justifiée ni par les contraintes spécifiques liées à l'exercice de l'activité de service public de l'opérateur public local en Polynésie française ni par le préjudice économique dont se prévaut le territoire, dès lors qu'il n'est pas contesté que l'utilisation initiale du réseau local ne génère pas de communication vocale et que, comme l'a jugé à bon droit le tribunal, la société BD Multimédia est astreinte à payer le coût de l'appel «entrant» à l'opérateur public local

et utilise ainsi les installations existantes dans des conditions identiques à celles qui sont imposées aux clients extérieurs désirant joindre un correspondant en Polynésie française.

Le droit d'accès découlant de l'autorisation illégale était en conséquence illégal.

Bernard Poujade

* Cour administrative d'appel de Paris, 23 octobre 2007, Territoire de la Polynésie française c/ Sté d'Entreprise Générale de Travaux (n° 04PA01124)

Mots clefs: Acte d'engagement - Marché de travaux publics - Sujétion imprévue - Taxe sur la valeur ajoutée

La SEGT avait conclu, le 31 octobre 1997, avec le territoire de la Polynésie française un marché relatif au gros œuvre de la construction du collège de Hao, suite à un appel d'offres du 13 juin 1997. Elle a exécuté ces travaux mais elle contestait le décompte général et définitif établi par le territoire. La SEGT demandait à titre principal la condamnation du territoire au paiement d'une somme compensant la TVA instaurée le 1^{er} janvier 1998.

La délibération 97-24 APF du 11 février 1997 a assujéti à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujéti. Cette délibération précise que les dispositions relatives à la TVA «entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 1998 et sont applicables à toutes les opérations imposables dont l'exigibilité intervient à compter de cette date. Toutefois, la TVA n'est pas exigible à raison des paiements effectués à compter du 1^{er} janvier 1998 et afférents à des prestations de services totalement achevées à cette date». A la date du 1^{er} janvier 1998, les prestations en cause n'étaient pas achevées... Le règlement du prix du marché est d'ailleurs intervenu après le 1^{er} janvier 1998.

Comme le rappelle en l'espèce la cour administrative d'appel de Paris, «le marché a été signé le 31 octobre 1997 [et] l'acte d'engagement précisait que le montant du marché incluait "l'ensemble des taxes, frais et droits en vigueur sur le territoire de la Polynésie française pendant la durée totale du chantier"». La TVA a donc été instaurée avant la signature du marché. Comme l'avait souligné le tribunal administratif, «si aucune des stipulations [du document contractuel] n'a apporté de précisions quant à l'assujéttissement particulier de l'opération à la TVA (...), il ne saurait en résulter que le prix ainsi fixé devait s'entendre comme réservant l'addition de la taxe dont la société serait redevable» (jugement du 2 décembre 2003, n° 0200163, Sté d'Entreprise Générale de Travaux (SEGT) c/ Territoire de la Polynésie française, accessible sur <www.service-public.pf>).

Aussi, la cour administrative d'appel juge infondée, comme le tribunal administratif, la demande de la SEGT tendant à ce que le prix soit augmenté du montant de la TVA.

La cour précise que «ce changement de circonstances ne peut être regardé comme une sujétion imprévue». Il va de soi que l'entrée en vigueur de la TVA étant acquise de principe (pour le 1^{er}

janvier 1998) au jour de la signature du marché (le 31 octobre 1997), les prix indiqués (devant être acquittés postérieurement au 1^{er} janvier 1998) incluaient, sauf stipulations contraires, la TVA.

Cependant, à notre sens, la référence par la cour à une «sujétion imprévue» est quelque peu surprenante. Selon une solution jurisprudentielle largement consacrée, les sujétions imprévues sont des «difficultés matérielles rencontrées lors de l'exécution du marché, présentant un caractère exceptionnel, imprévisible lors de la conclusion du contrat et dont la cause est extérieure aux parties» (CE, 30 juillet 2003, Commune de Lens, AJDA 2003, page 1727, note Dreyfus). La sujétion imprévue est donc «une difficulté matérielle absolument anormale: nature du sous-sol, nappe d'eau... mais aussi phénomènes météorologiques exceptionnels (en particulier des pluies violentes et prolongées) dont l'administration n'est pas la cause» (Philippe Godfrin et Michel Degoffe, Droit administratif des biens, Sirey, 8^{ème} édition, 2007, page 303). Aussi, si la TVA avait été créée après la signature du marché (ce qui n'est pas ici le cas) tout en s'appliquant à celui-ci, il aurait été extrêmement complexe d'analyser cette situation, déséquilibrant financièrement le marché, comme une «sujétion imprévue»... Dans de telles circonstances, le recours à la «théorie du fait du prince» nous paraîtrait aussi compromis. En l'espèce la mesure déséquilibrant financièrement le contrat est bien le fait de l'un des cocontractants qui agit en vertu de pouvoirs autres que ceux qu'il tient du contrat. Cette théorie permet d'ouvrir droit à réparation si la mesure porte atteinte à un élément essentiel du contrat. Toutefois, «quand il s'agit de mesures générales, la responsabilité est difficilement admise: ces mesures qui affectent toute catégorie de personnes font partie des aléas normaux du contrat» (Laurent Richer, Droit des contrats administratifs, LGDJ, 4^{ème} édition, 2004, page 276). Il en va ainsi de la création ou de l'augmentation d'un impôt... **Xavier Cabannes**

C Tribunal administratif

* Tribunal administratif de la Polynésie française, 13 mars 2007, SA Interoute c/ Polynésie française (n° 0600317)

Mots clefs: Augmentation de capital - Délai - Exonération - Impôt sur les sociétés - Preuve - Programme d'investissement - Régime fiscal privilégié

Voilà une affaire comme l'existence de régimes fiscaux privilégiés d'exonération sait en produire...

La SA Interoute a souscrit le 12 août 2005 à l'augmentation de capital de la SARL Bitupac, à hauteur de 22,8 millions de francs CFP. La SARL Bitupac avait réalisé le 8 juin 2005 un programme d'investissement agréé au titre du régime fiscal de l'aide fiscale à l'exploitation prévu par le titre II de la troisième partie («Incitations fiscales à l'investissement») du Code territorial des impôts. Il s'agissait de l'acquisition d'une station d'enrobage semi-mobile. Le 4 octobre 2005, la SA Interoute demandait à la Polynésie à bénéficier, au titre de son exercice clos en 2005, du régime fiscal privilégié d'exonération de l'impôt sur les sociétés, prévu par les articles 961-1 et suivants du Code territorial des impôts, à raison de sa prise de participation au capital de la SARL Bitupac en août 2005. En effet, selon l'article 961-3 du Code territorial des impôts, «sont considérés comme

financements éligibles» à ce dispositif, notamment, «les souscriptions d'actions ou de parts en numéraires effectuées lors de la constitution ou de l'augmentation du capital de la société s'engageant à réaliser le projet».

Le 16 décembre 2005, l'administration demandait à la SA Interoute de fournir «tout document attestant l'apport par [ladite] société à la société Bitupac, ayant permis à cette dernière la réalisation de projet agréé au titre de l'aide fiscale à l'exploitation». Le 26 janvier 2006 la SA Interoute a adressé à l'administration l'attestation demandée. Le 30 mai 2006, la SA Interoute a reçu notification d'une décision en date du 23 mai 2006 rejetant sa demande du 4 octobre 2005. Selon l'administration (services du vice-président de la Polynésie, ministre du tourisme, de l'économie, des finances et du budget), l'apport étant intervenu après l'achèvement du programme d'investissement concerné ne peut être regardé comme ayant concouru à son financement.

Selon l'article 961-1 du Code territorial des impôts, «les bénéfices réalisés par les entreprises soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés peuvent être affranchis dudit impôt, dans la mesure où ces bénéfices participent au financement d'un programme d'investissement ayant obtenu un agrément (...). L'octroi de cette exonération est subordonné à l'engagement pris par le bénéficiaire de les réinvestir dans un programme d'investissement agréé. La demande qui a pour objet l'exonération de l'impôt sur les bénéfices réinvestis doit être présentée au service des contributions au plus tard six mois après la date limite de dépôt de la déclaration de l'exercice dont les bénéfices sont affectés au financement des investissements. Cette demande doit obligatoirement faire référence à la décision d'agrément du programme d'investissement dans lequel les bénéfices doivent être réinvestis et être accompagnée d'un document attestant de l'investissement réalisé. Toutefois, si aucune réponse n'est fournie au demandeur après un délai de quatre mois à compter du dépôt de la demande, l'exonération est implicitement accordée».

La SA Interoute demande l'annulation de la décision de rejet du 23 mai 2006. La requérante estime que cette décision lui a été notifiée tardivement. Le dossier de demande d'exonération a été complet seulement, selon le jugement, le «26 janvier 2006, date à laquelle la société requérante a adressé à la Polynésie l'attestation [datée du 13 janvier 2006] demandée» par l'administration le 16 décembre 2005. On peut d'ailleurs ici s'interroger sur le flottement des dates constaté entre la rédaction du jugement et les conclusions du commissaire du gouvernement. Selon ces dernières, «aucune régularisation de la demande n'est intervenue avant le 23 janvier 2006, puisque l'attestation manquante a été fournie le 20 janvier, et qu'elle a été établie à la date du 13 janvier 2006». Toujours est-il que le délai de quatre mois, prévu par l'article 961-1 du Code territorial des impôts, au-delà duquel l'exonération est implicitement accordée a commencé à courir dès que le dossier a été complet (26 janvier 2006) et non au jour de la demande (4 octobre 2005). La décision de refus de l'administration a été notifiée le 30 mai 2006... quelques jours trop tard donc. En effet, une décision implicite d'acceptation de la demande était née le 26 mai 2006.

Suivant les conclusions du commissaire du gouvernement (les conclusions de Mme Lubrano, ainsi que le jugement, sont accessibles sur <www.service-public.pf>), le tribunal a jugé que la

décision de refus notifiée le 30 mai 2006 doit être considérée comme une décision de retrait d'une décision implicite d'acceptation créant un droit acquis au profit de la SA Interoute: l'administration pouvait toujours légalement rapporter cette dernière pour illégalité (nous retrouvons ici la procédure du retrait d'une décision administrative implicite illégale créatrice de droit). Encore fallait-il que cette décision soit illégale. En l'espèce, l'administration contestait que la souscription, le 12 août 2005, à l'augmentation de capital puisse contribuer à un programme d'investissement réalisé le 8 juin 2005. Une telle argumentation semble fragile. En effet, cet apport de capitaux a pu permettre, comme le soutenaient tant la SARL Bitupac que la SA Interoute, à la SARL Bitupac de faire face à des engagements financiers («crédits-relais» par exemple) souscrits dans le cadre de l'investissement concerné. Encore fallait-il le prouver. Pour prouver que la souscription par la SA Interoute a permis de contribuer au financement de l'investissement, aucun justificatif probant n'a été fourni à l'appui du dossier. Seul a été fournie une attestation établie le 13 janvier 2006 par la SARL Bitupac. Si la société, demandant à bénéficier du régime fiscal privilégié de l'article 961-1 du Code territorial des impôts, doit prouver que sa prise de participation avait pour objet de financer l'investissement en cause, le juge doit, quant à lui, apprécier si la preuve a été apportée. Or, en l'espèce, l'attestation de la SARL Bitupac ne constituait pas un justificatif probant. Aussi, la souscription à l'augmentation de capital par la SA Interoute ne pouvait être regardée comme lui ouvrant droit à l'exonération prévue à l'article 961-1 du Code territorial des impôts. Pour le tribunal administratif, la décision implicite étant de ce fait illégale, l'administration pouvait la retirer par sa décision du 30 mai 2006.

Si, sur le fond, la solution à laquelle arrive le tribunal administratif (illégalité de la décision implicite) nous semble acceptable, en revanche sur la forme ce jugement laisse un sentiment de malaise. Selon les termes mêmes du jugement, la décision de l'administration, datée du 23 mai 2006, «a rejeté» la demande du 4 octobre 2005 de la SA Interoute. Cette décision explicite de rejet en date du 23 mai 2006 pouvait-elle être considérée comme une décision de retrait de la décision implicite intervenue le 26 mai 2006? Pouvait-on considérer cette décision, rejetant explicitement une demande, comme retirant en réalité une décision implicite qui n'existait pas encore à la date de sa propre rédaction? Selon nous, la décision du 23 mai 2006 était une réponse négative à la demande du 4 octobre 2005. Réponse négative notifiée trop tard. Pour retirer la décision implicite intervenue le 26 mai 2006, ce qui était possible, cette décision implicite étant certainement illégale, l'administration aurait dû prendre une nouvelle décision; c'est-à-dire une réelle décision de retrait de la décision du 26 mai 2006. Mais évidemment on nous objectera, certainement à raison, que la décision explicite n'a produit effet qu'à sa date de notification (30 mai 2006) et que ce n'est qu'à cette date de prise d'effet qu'il faut considérer ladite décision. Aussi, la décision explicite a pu retirer la décision implicite du 26 mai... La logique est ainsi sauve mais le sentiment de malaise que peut éprouver le justiciable devant une telle décision subsistera... Il aura du mal à comprendre que l'administration ne lui ait pas simplement répondu négativement avant le 26 mai 2006 plutôt que de laisser naître une décision implicite, alors que la réponse négative explicite était prête, pour la retirer seulement quelques jours après! Il aura l'impression que les subtilités du droit administratif permettent toujours à l'administration de s'en tirer à bon compte, alors même qu'il pourrait voir dans

la notification du 30 mai 2006, d'une décision datée du 23 mai 2006, la manifestation d'une mauvaise gestion dans le temps du dossier: quasi-suspension des activités de l'administration -mais aussi des autres secteurs d'activité- en cette période: le 25 mai était un jeudi férié (Ascension) suivi inéluctablement d'un vendredi au ralenti et d'un week-end... **Xavier Cabannes**

* Tribunal administratif de la Polynésie française, 17 avril 2007, EURL Luigi c/ Commune de Moorea (n° 0600253)

Mots clefs: Délibération abrogée -Taxe sur l'affichage publicitaire

Ce jugement du tribunal administratif de la Polynésie française, éclairé par les conclusions de Mme Lubrano (les conclusions du commissaire du gouvernement, ainsi que le jugement, sont accessibles sur <www.service-public.pf>), a le mérite, une fois de plus, de rappeler quelques bases essentielles...

Le maire de la commune de Moorea, par courrier du 18 janvier 2006, réclamait, à l'EURL Luigi, le paiement de la taxe sur l'affichage publicitaire, au titre de l'année 2005. La gérante de la société a contesté auprès du maire, début février 2006, la régularité de la taxe qui lui avait été notifiée. Par un courrier du 12 mai 2006, la commune a refusé de faire droit à la demande de la gérante de la société.

En premier lieu, il apparaît que la décision du 18 janvier 2006, par laquelle le maire de Moorea a demandé à l'EURL Luigi de payer une cotisation au titre de la taxe sur l'affichage publicitaire, manquait d'une base légale. En effet, cette décision était légalement fondée sur une délibération du 1^{er} février 2002. Cette délibération du 1^{er} février 2002 avait modifié une délibération du 25 janvier 1984 portant institution de la taxe sur les panneaux et affiches. Or, la délibération du 25 janvier 1984 avait été abrogée par une délibération du 2 septembre 1994. La délibération du 1^{er} février 2002 visant et modifiant la délibération du 25 janvier 1984, abrogée en 1994, et non celle du 2 septembre 1994, était entachée d'illégalité et ne pouvait donc fonder légalement la décision du 18 janvier 2006...

En second lieu, on ne peut qu'être abasourdi par le non respect des règles les plus élémentaires de procédure par le maire de Moorea. En effet, par sa réponse du 12 mai 2006, il a informé la requérante que la somme due par l'EURL Luigi a été directement prélevée chez un notaire sur le produit d'une vente immobilière faite par la gérante de la société ! Il appartient à la gérante de la société de se tourner vers le juge judiciaire pour obtenir restitution de la somme (dont on peut espérer qu'elle sera spontanée) et réparation de l'éventuel préjudice subi. On ne peut d'ailleurs qu'espérer que le juge sanctionnera un tel comportement à la hussarde (d'ailleurs, le juge civil se montre extrêmement rigoureux dans le contrôle de la mise en œuvre des procédures de recouvrement forcé -voir, par exemple en ce qui concerne l'avis à tiers détenteur, les observations ci-dessous à propos de l'arrêt de la cour d'appel de Papeete du 19 avril 2007). On peut en outre, s'étonner de voir un notaire, officier ministériel, accepter de cautionner de tels agissements... La

volonté d'alimenter les caisses d'une collectivité ne peut certainement pas se faire dans l'ignorance des procédures existantes! **Xavier Cabannes**

* Tribunal administratif de la Polynésie Française, 26 juin 2007, EURL Black Pearl Gem Compagny (n° 0700019)

Mots-clefs: Article 354-4 du Code territorial des impôts - Bijou - Détaxe - Exportation - «Régime intérieur» - Taxe sur la valeur ajoutée (rappel)

La commercialisation de perles noires et de bijoux précieux n'est pas exempte de la question fiscale. Tel est certainement le rappel principal du jugement du tribunal administratif de Papeete. En effet, lorsque l'étranger ou le non-résident polynésien achète un bijou en Polynésie française, il le paie hors TVA (sur présentation de son passeport et de son billet de retour pour son pays). A son départ de Tahiti, tout acheteur doit en principe faire tamponner sa facture par un agent des douanes, attestant par la même de la réalité de l'exportation (régime de «bordereau de détaxe»). En cas d'impossibilité pour ces clients de respecter leurs obligations déclaratives à la sortie du territoire, le vendeur consigne le montant de la taxe exigible. Cette formalité est indispensable pour le commerçant: ce dernier est dès lors exonéré de la TVA sur ces exportations. Dans le cas contraire, les marchandises concernées sont regardées comme vendues sur le marché intérieur (et non exportées). Le problème devient délicat quand l'entreprise doit justifier des ventes à l'exportation à l'administration fiscale et qu'elle ne détient aucun bordereau de détaxe. Tel est le cas en l'espèce: installée à Moorea, la société Black Pearl Compagny exerce une activité de vente de bijoux et perles noires, notamment à l'exportation. Elle a fait l'objet d'une vérification de sa comptabilité portant en matière de TVA sur l'exercice 2003. A l'issue de ce contrôle, l'administration fiscale lui demande de justifier les ventes de bijoux à l'exportation et de lui fournir les bordereaux de détaxe visés par le service des douanes y afférent. La société n'obtempère pas. Les services fiscaux lui rappellent en conséquence la TVA pour des ventes faites sans bordereau de détaxe. La société Black Pearl Compagny conteste cette imposition et saisit alors le juge administratif de première instance. Au soutien de sa demande, la requérante met en cause la régularité de la procédure et invoque le fait que les agents du service des douanes ne sont présents qu'occasionnellement lors du départ des navires de certaines îles des archipels de la Polynésie. Le tribunal administratif de la Polynésie française rejette sa demande le 26 juin 2007. Il fait surtout remarquer que «la société requérante a délibérément pris le risque de ne pas consigner auprès de ses clients le montant de la taxe exigible». On pourrait regretter sur le fond ce jugement et acceptait les moyens invoqués par la société (en particulier l'indisponibilité des douaniers). Mais la pratique en matière de vente en détaxe oblige les seuls vendeurs à consigner la TVA à leurs clients et à ne la rembourser que lorsque ceux-ci ont justifié avoir accompli les formalités de sortie du territoire. En l'absence de bordereau de détaxe dûment visé dans les six mois qui suivent la transaction, la TVA est encaissée par le vendeur et peut être restituée au fisc. Dans ce cas, l'indisponibilité des douaniers ne préjudicie qu'à l'acheteur. On comprend alors mieux que la société imprudente ait accepté de dégrever les pénalités afférentes à

son redressement et soit seulement assujettie, par ce jugement, au rappel de la TVA litigieuse.

Jean-François Boudet

* Tribunal administratif de la Polynésie française, 10 juillet 2007, SARL Tien Hing c/ Polynésie française (n° 0600440)

Mots clefs: Crédit de taxe sur la valeur ajoutée - Doctrine administrative - Remboursement

Cette affaire permet de rappeler un point essentiel concernant le bénéfice de la garantie instituée par l'article 421-2 du Code territorial des impôts. Cet article dispose: «Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'imposition si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différent sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal par un redevable de bonne foi et s'il est démontré que l'interprétation faite par le contribuable a été formellement admise par l'administration». On reconnaît là, à quelques mots près, la formulation de l'article L 80 A, alinéa 1^{er}, du LPF (disposition sur laquelle nous ne pouvons revenir dans le cadre de cette chronique jurisprudentielle, tant le sujet est vaste...).

Comme le rappelle le tribunal, l'article 421-1 du Code territorial des impôts n'est applicable - classiquement- qu'au rehaussement d'une imposition primitive précédemment mise en recouvrement. Cette disposition ne trouve donc pas à s'appliquer lorsque, comme en l'espèce, le contribuable souhaite se prévaloir d'une réponse de l'administration alors que l'on se trouve, non pas dans un cas où l'administration rehausse une imposition antérieure mais, dans le cadre d'une affaire liée à une demande de remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée (voir, par exemple, CAA Lyon, 6 juillet 2006, André: DF 2006, comm. 825, concl Gimenez; il en va de même en matière de demande de restitution de la taxe sur la valeur ajoutée, CAA Lyon, 29 juin 1993: DF 1994, comm. 361, concl Chanel). **Xavier Cabannes**

II JURIDICTIONS CIVILES

Pour cette troisième livraison de la chronique fiscale, seconde à consacrer une place aux juridictions civiles après la première chronique (volume 12, 2006), ont été retenus un arrêt de la Cour de cassation² et un arrêt de la cour d'appel de Papeete.

A Cour de cassation

* Cour de cassation, 3^{ème} civ, 6 décembre 2006, Teraihaora c/ Costa (n° 05-17.418)

Mots-clefs: Article 1840 A CGI - Enregistrement - Immeuble - Nullité - Promesse unilatérale de vente

2 Cet arrêt rendu au mois de décembre 2006, et dont la diffusion a été assurée alors que la « chronique 2006 » était déjà livrée, a été intégré à cette chronique.

La troisième chambre civile de la Cour de cassation a décidé, le 6 décembre 2006, que l'article 1840 A du Code général des impôts (CGI), devenu l'article 1589-2 du Code civil, n'est pas applicable à la Polynésie française (Bull. inf., 1^{er} avril 2007, n° 703 et DF 2007, comm. 313).

En l'espèce, Madame Tchong a consenti à Monsieur Teraihaora une promesse de vente portant sur une parcelle de terre située à Moorea. Par acte sous seing privé, Monsieur Teraihaora s'est substitué Madame Costa dans le bénéfice de la moitié indivise de cette promesse de vente. Monsieur Teraihaora a, par la suite, vendu la parcelle à un tiers en violation de son engagement envers Madame Costa. Cette dernière demande donc réparation du préjudice subi. La cour d'appel ayant fait droit à la demande de Madame Costa, Monsieur Teraihaora s'est pourvu en cassation. Il invoque notamment à l'appui de sa demande le principe mentionné à l'article 1840 A du CGI en vertu duquel: «est nulle et de nul effet la promesse unilatérale afférente à un immeuble, un droit immobilier (...) si elle n'est pas constatée par un acte authentique ou sous seing-privé enregistré dans le délai de 10 jours à compter de la date de son acceptation par le bénéficiaire». Le demandeur poursuit en invoquant que la convention de substitution conclue entre lui et Madame Costa constituait une promesse unilatérale de vente et qu'ainsi son défaut d'enregistrement aurait dû conduire la cour d'appel à en prononcer la nullité en application de l'article 1840 A du CGI. La Cour de cassation décide que l'article 1840 A du CGI n'est pas applicable à la Polynésie française.

En premier lieu, nous nous intéresserons au champ d'application de l'article 1840 A du CGI, puis en second lieu, nous tenterons d'expliquer l'inapplicabilité de ce texte à la Polynésie française.

Il est utile de rappeler que les dispositions de l'article 1840 A du CGI relatives à l'enregistrement de certaines promesses unilatérales de vente ont été abrogées par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 pour être transférées dans un nouvel article 1589-2 du Code civil. Il en résulte que la sanction fiscale de l'article 1840A du CGI a été remplacée par une nullité civile. Par conséquent, les solutions retenues sous l'article 1840 A du CGI sont transposables au nouvel article 1589-2 du Code civil.

D'une manière générale, l'enregistrement n'est pas une condition de validité des actes. Toutefois, par exception, certains textes peuvent subordonner la validité ou l'opposabilité de certains actes à leur enregistrement, comme par exemple certaines promesses unilatérales de vente, pour lesquelles la formalité de l'enregistrement constitue une condition de validité. Ainsi, l'article 1840 A du CGI subordonne, à peine de nullité, la validité des promesses unilatérales de vente portant sur des immeubles, droits immobiliers et les autres biens limitativement énumérés à leur constatation soit par un acte authentique, soit par un acte sous seing privé, mais à la condition dans ce dernier cas, qu'elles soient enregistrées dans les 10 jours de leur acceptation par le bénéficiaire. Cette même règle s'applique également aux cessions de ces promesses (Documentation de base du 10 septembre 1996, 7 A 13, n° 4).

D'une part, les dispositions de l'article 1840 A du CGI sont des dispositions d'interprétation stricte. Ainsi sont exclues de son champ d'application, les simples offres générales de vente ou les promesses synallagmatiques de vente.

D'autre part, l'article 1840 A du CGI énumère limitativement les biens concernés (immeuble par nature ou destination, droit présentant un caractère immobilier, fonds de commerce, droit à un bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, titres de sociétés transparentes visés à l'article 1655 du CGI, titres des sociétés visées à l'article 728 du CGI, c'est-à-dire actions ou parts de sociétés autres que les sociétés transparentes conférant à leurs possesseurs le droit à la jouissance d'immeubles ou de fractions d'immeuble).

Toutefois, la délimitation du champ d'application de l'article 1840 A du CGI peut, dans certains cas, poser un certain nombre de difficultés. Il s'agit notamment des hypothèses dans lesquelles la convention litigieuse présente des similitudes ou ambiguïtés avec la promesse unilatérale de vente. Le juge devra alors se prononcer sur l'applicabilité de l'article 1840 A du CGI et qualifier le contrat afin de déterminer s'il s'agit d'une promesse unilatérale de vente ou non.

En outre, il est fréquent que les promesses unilatérales de vente soient conclues au profit d'un bénéficiaire déterminé ou de toute autre personne qu'il choisirait de se substituer. Il faut bien distinguer dans cette hypothèse la promesse unilatérale de vente initiale comportant la faculté de substitution d'un tiers acquéreur de la convention qui acte de la substitution.

D'une part, au terme d'une jurisprudence établie, le fait qu'une telle clause de substitution soit envisagée dans une promesse unilatérale de vente n'est pas de nature à écarter l'application de l'article 1840 A du CGI. En effet, une telle clause n'a pas pour effet de retirer à la promesse elle-même son caractère unilatéral et de la dispenser de l'obligation d'enregistrement. La promesse unilatérale de vente doit donc être enregistrée dans les 10 jours de son acceptation sous peine de nullité (Cass., 3^{ème} civ, 4 juin 1971, n° 70-12.216, Peyromaure de Bord c/ Sekler et Cass, 3^{ème} civ, 27 mai 1987, n° 85-18.319, Société Cermin c/ Lecourt).

D'autre part, la Cour de cassation a décidé, d'une manière très claire, que la faculté de substitution d'un tiers au bénéficiaire, prévue dans une promesse unilatérale de vente, n'a pas le caractère d'une cession. Par conséquent, elle n'entre pas dans le champ d'application de l'article 1840 A du CGI et n'est donc pas soumise à enregistrement (Cass., 3^{ème} civ, 19 mars 1997, n° 95-12-473, Bec c/ Nieddu; Voir aussi, Cass, 3^{ème} civ., 17 avril 1984, n° 83-12.106, Plaideur c/ Saul).

Toutefois, cette position n'a pas toujours été celle retenue par l'administration fiscale. En effet, quant à la question de savoir si la substitution d'un tiers au bénéficiaire d'une promesse unilatérale de vente constituait une cession de cette promesse au sens de l'article 1840 A CGI, l'administration avait considéré qu'il s'agissait d'une question devant être appréciée au cas par cas. Elle préconisait donc, afin d'écartier tout risque de nullité, de procéder à l'enregistrement de la convention de substitution (Rép. min. JOAN 4 mai 1992, page 2045, Q n° 55278). Cette position, qui n'a pas été

reprise dans la documentation de base du 10 septembre 1996 (précitée), semble désormais devoir être écartée.

En l'espèce, il n'est pas clairement précisé si la promesse de vente initiale conclue entre Madame Tchong et Monsieur Teraihaora comportait une faculté de substitution, ni si d'ailleurs il s'agissait d'une promesse unilatérale ou pas. Néanmoins, en partant du postulat qu'il s'agissait d'une promesse unilatérale (voir l'expression employée par les magistrats «Mme. Tchong a consenti à M. Teraihaora une promesse de vente») qui comportait une faculté de substitution, il va sans dire que la convention de substitution signée entre Monsieur Teraihaora et Madame Costa au vu de la jurisprudence de 1997, ne devait pas être soumise au formalisme de l'art. 1840 A du CGI. En effet, cette convention ne s'analyse pas en une cession de la promesse initiale. Seule la cession de cette promesse constatée par acte sous seing privé doit être enregistrée dans les 10 jours (délai qui court à compter de la date de la cession).

Toutefois, la Cour de cassation n'a pas eu à se prononcer sur ce point, puisqu'elle a retenu, pour rejeter le pourvoi, que l'article 1840 A du CGI n'est pas applicable à la Polynésie française.

Ainsi, en second lieu, il faut ici se placer sur un terrain différent mais bien connu qui a trait à la fois à l'applicabilité des lois de métropole à la Polynésie française et à la répartition des compétences entre l'Etat et le territoire de la Polynésie française.

Concernant l'applicabilité des lois à la Polynésie française, il faut rappeler qu'il s'agit d'une question soumise au principe de spécialité législative. Ce principe signifie que les lois et règlements de métropole ne sont pas applicables de plein droit dans les territoires d'Outre-mer. La portée de ce principe, à la lecture des conclusions de Monsieur Schwartz (RDP 1994, page 559), sur un arrêt (Territoire de la Polynésie française) du Conseil d'Etat du 10 janvier 1994, avait déjà été affirmée par l'Assemblée du contentieux le 9 février 1990 (Elections municipales de Lifou, conclusions Tuot, RFDA 1991, page 602). Il découle de ce principe que «faute pour un texte législatif ou pour un règlement autonome de mentionner expressément son applicabilité dans les territoires d'outre-mer, le texte ne peut y trouver application». Ce principe doit être entendu strictement ce qui implique que même en présence d'une modification d'un texte applicable en ces territoires, il doit être expressément précisé que la modification s'applique à ces territoires. Thierry Tuot, dans ses conclusions précitées, relevait, pour savoir si un texte modificatif est applicable dans les territoires d'outre-mer, qu'«une loi, pour être modificative, n'en est pas moins une loi: pour s'appliquer à un territoire d'outre-mer, elle doit le dire expressément».

Toutefois, il y a plusieurs exceptions à ce principe qui font que certaines lois sont applicables de plein droit dans les territoires d'outre-mer. Il s'agit des lois dites de «souverainetés». Cette catégorie regroupe: les textes fondateurs de l'organisation de l'Etat, les principes essentiels de la République, les conventions internationales, les règles statutaires et enfin, les textes régissant les Cours suprêmes. Cette catégorie a été modifiée par l'article 7 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 portant redéfinition du statut d'autonomie de la Polynésie française. Toutefois, la catégorie des

lois de souveraineté ne comprend ni les lois fiscales, ni les lois civiles. Or, notre espèce relève d'une disposition fiscale devenue une disposition civile.

Enfin, se pose également la question classique de la répartition des compétences entre l'Etat et le territoire de la Polynésie française (Yves Brard, «Autonomie interne et sources du droit en Polynésie française», AJDA 1992, page 544). Ainsi, aux termes de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004, prise en son article 140, font partie notamment des domaines pour lesquels l'assemblée du territoire de la Polynésie française peut élaborer des «lois de pays»: le droit civil, l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, les règles relatives à la déclaration des transferts entre vifs de propriétés foncières situées en Polynésie française... Il reste donc à savoir si le Code territorial des impôts ne prévoit pas de dispositions similaires à celles de l'article 1840 A du CGI. Or, à notre connaissance la réponse est négative.

Il s'ensuit que la Cour de cassation ne pouvait donc que rejeter le pourvoi formé par M. Teraihaora au motif de l'inapplicabilité de l'article 1840 A du CGI à la Polynésie française. En effet, ni l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, abrogeant l'article 1840 A du CGI, ni le nouvel article 1589-2 du Code civil ne précisent être expressément applicables à la Polynésie française. **Alexandra Cabannes**³

B Cour d'appel

* Cour d'appel de Papeete, 19 avril 2007, Niger c/ Polynésie française et Trésorier-payeur général de la Polynésie française (n° 06.00321)

Mots clefs: Avis à tiers détenteur - Délai - Notification - Preuve

Voilà une affaire tristement banale qui permet néanmoins au juge civil de rappeler quelques principes et règles de base.

Le 16 septembre 2004, le payeur de la Polynésie française a délivré un avis à tiers détenteur à l'Office des Postes et Télécommunications (OPT), teneur du compte courant postal de Mme Niger (ci-après la demanderesse). Il s'agissait, par cette procédure de recouvrement forcé, d'obtenir le paiement d'impositions directes dues au titre des années 1994 à 2004. L'avis à tiers détenteur, rappelons-le, est adressé par le comptable responsable du recouvrement à toute personne qui détient des sommes saisissables et qui appartiennent ou qui doivent revenir au redevable ayant refusé d'acquitter l'impôt. L'avis à tiers détenteur ne peut porter que sur des deniers et non sur des biens mobiliers (pour la métropole, les règles encadrant cette procédure sont posées aux articles L. 262 et suivants du LPF).

L'article 3-II 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

3 Les opinions émises par l'auteur n'engagent pas la structure à laquelle il appartient.

Polynésie française) dispose que «l'avis à tiers détenteur a pour effet d'affecter, dès réception, les sommes dont le versement est ainsi demandé au paiement des impositions privilégiées, quelle que soit la date à laquelle les créances même conditionnelles ou à terme que le redevable possède à l'encontre du tiers détenteur deviennent effectivement exigibles» (on reconnaît ici la formulation de l'article L. 263 du LPF). Le destinataire de l'avis à tiers détenteur doit donc la somme litigieuse et ce dans la limite de sa propre dette envers le redevable de l'impôt (par exemple: Cass com, 7 janvier 2004, Sté Citi: Bull. civ IV, n° 7, RJF 2004, n° 424). Si le tiers qui s'est vu délivrer l'avis s'abstient d'y déférer, sans raison valable, il pourra être poursuivi personnellement sur ses biens propres (par exemple: Cass, avis, 7 mars 1997, Receveur principal de Saint-Jean-de-Maurienne: RJF 1997, n° 626; voir cependant les importantes précisions apportées par la chambre mixte de la Cour de cassation, 26 janvier 2007, SCI Groupe Guiry, Bull. inf., avril 2007, page 43, rapport Falcone, page 45, avis Gouttes, page 55. Lorsque le tiers conteste être le débiteur du contribuable en cause, il appartient à l'administration poursuivante, demanderesse à l'instance devant le juge judiciaire de l'exécution, de supporter le poids de la charge de l'allégation, puis celle de la preuve -conformément aux articles 6 et 9 du nouveau Code de procédure civile et 1315 du Code civil; il lui appartient d'apporter la preuve que le tiers détenteur doit être déclaré débiteur du montant de l'obligation objet de la mesure fiscale d'exécution).

Le 4 octobre 2004, la demanderesse sollicitait, par courrier recommandé, auprès du trésorier-payeur général, l'annulation de l'avis à tiers détenteur en cause. Début novembre 2004, la demanderesse a fait assigner devant le tribunal civil de première instance de Papeete le territoire de la Polynésie française, le trésorier-payeur général de la Polynésie française et l'OPT afin de voir prononcer l'annulation de l'avis à tiers détenteur. La demanderesse prétendait ne pas avoir reçu notification régulière de cet avis.

Par jugement du 10 mai 2006, le tribunal civil a déclaré la demanderesse irrecevable en son action. Selon le jugement, elle ne justifiait pas d'une décision du trésorier-payeur général lui faisant grief; or, l'article 10 de l'ordonnance n° 98-581 du 8 juillet 1998 dispose: «Les contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics doivent être adressées au trésorier-payeur général. Les contestations ne peuvent porter que: soit sur la régularité en la forme de l'acte; soit sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt. Les recours contre les décisions prises par le trésorier-payeur général sur ces contestations sont portés, dans le premier cas, devant le juge de l'exécution, dans le second cas, devant le juge de l'impôt (...)».

Toute opposition portée directement devant le tribunal est donc irrecevable (voir par exemple, pour deux décisions de principe, CE, 28 janvier 1983: DF 1983, comm 1380, concl. Rivière et Cass com, 25 octobre 1972: Bull. civ IV, n° 265). La Cour de cassation considère néanmoins que le contribuable doit avoir été informé par l'acte de poursuite des modalités et des délais dont il dispose

pour contester les poursuites (Cass, avis, 14 mai 2001, Deltour: RJF 2001, n° 1451). Dans le cas contraire l'irrecevabilité ne peut pas être relevée et opposée au demandeur (par exemple: Cass com, 4 juin 2002, Le Bail: Bull civ IV, n° 99, RJF 2002, n° 1320, ou encore, Cass com, 31 mars 2004, Montaignac: RJF 2004, n° 939).

Cette disposition, applicable à la Polynésie française, est largement inspirée de l'article L. 281 du LPF qui dispose que «les contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics compétents mentionnés à l'article L. 252 doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites. Les contestations ne peuvent porter que: soit sur la régularité en la forme de l'acte; soit sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt. Les recours contre les décisions prises par l'administration sur ces contestations sont portés, dans le premier cas, devant le juge de l'exécution, dans le second cas, devant le juge de l'impôt».

L'article R. 281-1 du LPF précise que cette demande doit être adressée, en fonction du comptable chargé du recouvrement, au trésorier-payeur général (recouvrement par un comptable du Trésor), au Directeur des services fiscaux (recouvrement par un comptable de la DGI) ou au Directeur régional des douanes et droits indirects (recouvrement par un comptable de la DGDDI).

La demanderesse a interjeté appel du jugement du 10 mai 2006; elle lui reprochait d'avoir déclaré sa requête irrecevable alors qu'il avait été produit un courrier du payeur de la Polynésie française en date du 24 septembre 2004. Dans ce courrier, le payeur refusait, selon la demanderesse la mainlevée de l'avis à tiers détenteur. Cependant, le courrier du payeur en date du 24 septembre 2004 ne saurait être regardé comme une réponse à la demande envoyée au trésorier-payeur général le 4 octobre 2004 et reçu par ses services le 8 octobre. En réalité, le payeur, par son courrier du 24 septembre, répondait à une demande de mainlevée fondée sur la prescription, alors que la demande du 4 octobre tendait à l'annulation de l'avis à tiers détenteur pour non respect des règles de forme. Le trésorier-payeur général, quant à lui, n'a jamais répondu par courrier à la demande du 4 octobre 2004. N'ayant pas répondu dans un délai de deux mois (délai rappelé au tribunal civil de première instance par le trésorier-payeur général), le silence gardé par le trésorier-payeur général vaut refus implicite.

Certes, la demanderesse avait introduit son action devant le tribunal civil de première instance avant l'expiration du délai accordé au trésorier-payeur général pour répondre à la demande du 4 octobre 2004. Cependant, au jour du jugement (le 10 mai 2006), la demanderesse était bien en possession d'une réponse implicite de refus (et ce depuis le 8 décembre 2004). Aussi, la cause de l'irrecevabilité avait disparu (c'est là une solution classique). L'action de la demanderesse était donc recevable: la cour d'appel infirme donc le jugement du tribunal civil.

La demanderesse arguait du fait que l'avis à tiers détenteur ne lui avait jamais été notifié. Or, selon une solution classique (non propre à la Polynésie), l'avis doit être notifié au contribuable sous peine de nullité (voir par exemple: Cass com, 13 novembre 1973: Bull. civ IV, n° 326, DF 1974, comm 11). La notification peut être faite par tout moyen, mais l'administration doit en apporter la preuve. En l'espèce, l'avis aurait été notifié verbalement à la demanderesse, le 21 septembre 2004, par un inspecteur du Trésor en présence d'un contrôleur du Trésor. La seule preuve de cette notification consistait en attestations établies par les deux agents du Trésor, le 14 septembre 2006 (soit deux ans après l'hypothétique notification verbale). Il n'existait ni récépissé ni émargement de la part de l'intéressée. La cour d'appel, rappelant que nul ne peut se constituer une preuve à lui-même (sur le fondement traditionnel, même si elle ne le précise pas, de l'article 1315 du Code civil), juge donc que la procédure de recouvrement fondée sur l'avis à tiers détenteur du 16 septembre 2004 est entachée de nullité.

La cour d'appel de Papeete a donc jugé dans un premier temps que l'action de la demanderesse est recevable pour déclarer dans un second temps la procédure de recouvrement nulle en raison de l'absence de preuve de notification de l'avis à tiers détenteur. A notre sens, d'ailleurs, cette absence de preuve de notification entachant de nullité la procédure de recouvrement se suffisait à elle seule. En effet, la demanderesse, n'ayant pas (jusqu'à preuve du contraire) reçu notification de l'avis à tiers détenteur, n'a pu être informée, par cet acte, des modalités et délais dont elle disposait pour contester les poursuites. Aussi, le fait, dans de telles circonstances, de saisir prématurément (ou même directement) le tribunal est une irrecevabilité qui ne peut être relevée (Cass com, 4 juin 2002, précité).

Rappelons enfin que, l'avis à tiers détenteur qui n'a pas été notifié au débiteur étant entaché de nullité, le comptable qui a reçu indûment des sommes suite à cette procédure doit les restituer (Cass com., 18 juin 1996, Sté TMC: Bull civ IV, n° 181, DF 1996, comm 1127). **Xavier Cabannes**

