

X. Cabannes (dir.), *Chronique de Jurisprudence Fiscale Relative à la Polynésie Française, Comparative Law Journal of the Pacific - Journal de Droit Comparé du Pacifique (CLJP-JDCP) (ex. Revue Juridique de Polynésie/NZACL YEARBOOK)*, n°32, 17 juin 2025, pp.25-28. En ligne :

<https://www.wgtn.ac.nz/law/research/publications/about-nzacl/publications/cljpdcp-journals/volume-32-2025>

Conseil d'État, 10^{ème} - 9^{ème} chambres réunies, 28 juin 2024, req. n°493563, M. D., req. n°493845, M. E. req. n°494137, Mouvement des entreprises de France Polynésie française (Medef PF) : Mentionné dans les tables du recueil Lebon

ECLI:FR:CECHR:2024:493563.20240628

Note par Fabrice Bin, professeur HDR, SciencesPo Toulouse, LaSSP

Le budget 2024 de la Polynésie française aura été, pour l'assemblée de la collectivité mais aussi pour les contribuables, la source de bien de tourments contentieux qui sont autant d'occasions de rappeler les grands principes juridiques de l'application des textes fiscaux qui s'appliquent, ici dans le cadre bien spécifique du territoire. La loi du pays 2023-37 a été annulée par une décision du Conseil d'État du 25 mars 2024 pour une question de procédure régie par le règlement intérieur de l'assemblée de la Polynésie. Il était logique que ladite décision soit commentée à la présente revue par mon collègue Alexandre Guigue, grand spécialiste de procédure parlementaire financière comparée. Pour pallier les conséquences de l'annulation des diverses mesures fiscales contenue dans cette loi du pays 2023-37, l'assemblée de la Polynésie a adopté le 12 avril 2024 une loi de pays 2024-8 portant diverses mesures fiscales. C'est ce dernier texte qui a fait l'objet de plusieurs recours, notamment de la part du Medef Polynésie française et que le Conseil d'État a, à son tour, annulé, le 28 juin 2024 dans sa décision n°493563 (*Lebon* tables ; *RJCF* 10/ 2024, n°707 avec concl. L. Domingo ; *AJDA* 2024, n°39, p. 2112-2116, note A. Troianiello et A. Moyrand) ici commentée.

Evidemment, le contenu matériel des mesures fiscales de la loi du pays 2023-37 reprises par la loi du pays 2024-8 n'était pas totalement négligeable mais il reste secondaire par rapport au problème juridique posé par la loi du pays 2024-8 et résolu par le Conseil d'État. On retrouve le caractère divers des mesures fiscales adoptées par l'assemblée de la Polynésie : taux de TVA réduit sur les publications de presse en ligne (article LP 8 du texte) ou augmenté sur l'hébergement en villa de luxe (article LP 15), exonérations supprimées, réintroduites, allongées (en matière d'impôt sur les sociétés pour certaines entreprises nouvelles : article LP 14) ou reconduites, etc. Beaucoup de ces mesures intéressaient les entreprises. Il n'est donc pas surprenant que le Medef FP fasse partie des requérants ayant évidemment intérêt à agir (3^e considérant). Mais ce ne sont pas ces mesures qui, sur le fond, sont en cause. C'est l'article LP 25 de la loi du pays qui fixait une date d'entrée en vigueur rétroactive à ces diverses dispositions. Voulant rattraper le temps perdu en raison des péripéties contentieuses de la loi du pays 2023-37, l'article LP 25 de la loi du pays 2024-8 retenait selon les cas le 15 décembre 2023 (date de la loi du pays 2023-37) ou le 1^{er} janvier 2024.

Le sujet juridique de cette décision est donc une question classique du droit fiscal : celle de la rétroactivité de l'impôt (v. not. la thèse d'O. Debat, *La rétroactivité et le droit fiscal*, Paris, Defrénois, 2006). Cette rétroactivité de la loi fiscale est particulièrement critiquée par la doctrine dans une perspective reprise lors du colloque de la Société française de finances publiques et du groupe Alma organisé en 1996 au Sénat : « La rétroactivité de la loi fiscale face au principe de la sécurité juridique » (Actes publiés dans un n° hors-série de la revue de *Droit fiscal*, 1996). Mais contrairement aux aspirations de certains (pas tous ni toujours : v. J. Lamarque, « La rétroactivité de la loi fiscale : une nécessité en matière de procédure », in *Mélanges Madiot*, Bruylant, 2000, p. 331-356), le juge constitutionnel n'a jamais reconnu un principe de sécurité fiscale qui interdirait la rétroactivité de la loi fiscale. Il en tempère simplement l'application par le législateur, exigeant une justification d'intérêt général et sous plusieurs réserves (. « Considérant que le

principe de non-rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive ; que, néanmoins, si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles » : Cons. const., déc. n° 98-404 DC du 18 déc. 1998, cons. 5, et précisant « qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations » : Cons. constit. déc. n° 2014-435 QPC du 5 déc. 2014, cons. 5). Le juge constitutionnel n'admet de façon générale que la « petite rétroactivité » résultant de l'application rétroactive des mesures fiscales d'une loi de finances aux situations de fait constatées l'année précédente, avant la naissance du fait générateur pour les impositions annuelles que sont l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés. En pratique, quand je perçois un revenu au mois de juin de l'année n, j'ignore certaines des modalités de son imposition qui seront déterminées dans la loi de finances pour l'année n+1, notamment l'habituelle révision du barème de l'impôt sur le revenu.

Or, précisément, l'affaire qui nous occupe ne relève pas de ce régime. Comme on le sait la loi du pays est un acte de nature réglementaire et il existe là par contre un principe général du droit de non-rétroactivité des actes administratifs, le Conseil d'État affirmant solennellement « le principe en vertu duquel les règlements ne disposent que pour l'avenir » (CE Ass., 25 juin 1948, req. n° 94511, *Société du journal « L'Aurore », Lebon p. 289*). C'est d'ailleurs ce que rappelle le Conseil dans la présente décision et donc que « revêtent un caractère rétroactif illégal les dispositions de nature fiscale d'une " loi du pays " qui s'appliquent à des impositions dont le fait générateur est antérieur à leur entrée en vigueur. » (cons. 5). Mais la portée juridique de la décision *Medef FP* du Conseil d'Etat ne se résume pas au rappel de principes bien établis. En effet, cette décision prolonge et complète un contentieux presque vingtenaire qui a été commenté dans la présente chronique (CE 15 mars 2006, n° 288755, *Société Super Fare Nui, Lebon tables p. 967 ; RFDA 2006, p.1118*, note A. Moyrand et A. Troianiello ; cette chr. cette revue vol. 13, 2007, note X. Cabannes). Il faut lier les deux arrêts du Conseil d'État car ils forment en quelque sorte deux plateaux équilibrant la justice en matière de rétroactivité des lois du pays fiscales en Polynésie française.

En effet, au considérant de principe précité la Haute juridiction commence par rappeler une réserve à cette non-rétroactivité des règlements, réserve introduite par sa décision *Société Super Fare Nui* précitée : « L'article 145 de la loi organique du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française dispose que, lorsque le budget de la Polynésie française a été adopté, les " lois du pays ", relatives aux impôts et taxes, " entrent en vigueur le 1^{er} janvier qui suit la date de la première réunion de l'assemblée de la Polynésie française consacrée à l'examen du projet de budget alors même qu'elles n'auraient pas été publiées avant cette date ". Il résulte de ces dispositions que le législateur organique a entendu permettre l'entrée en vigueur au 1er janvier qui suit l'ouverture de la session budgétaire des " lois du pays " intervenues en matière fiscale et adoptées par l'assemblée de la Polynésie française avant le 31 décembre, alors même qu'elles n'auraient pas été à cette date promulguées par le président de la Polynésie française et publiées. » Il s'agissait purement et simplement d'une interprétation très constructive de la part du Conseil d'Etat, proposée par le rapporteur public Célia Vérot à l'époque et analysée comme telle par les notes de doctrines précitées. Comme le rappelle Laurent Domingo dans ses conclusions sur l'arrêt *Medef FP*, « vous avez offert à la Polynésie française la petite rétroactivité fiscale, qui ne figurait pas dans l'article 145 » (point 15), et, ce faisant, « vous lui [l'article 145] avez donné toute sa portée » (point 10).

Nos collègues Cabannes et Guigue avait observé en 2006 l'ingéniosité du juge fiscal dans l'affaire *Société Super Fare Nui* « pour préserver les recettes fiscales » (chron. Cabannes précit., p. 198 ; A. Guigue, « L'autonomie fiscale de la Polynésie française », X. Cabannes, dir., *Regards sur la fiscalité dans le Pacifique sud - Issues on taxation in the South Pacific*, University of Wellington, *Comparative Law Journal of the Pacific*, Special Issue XVIII, 2015, p. 32 : <https://www.wgtn.ac.nz/law/research/publications/about-nzacl/publications/special-issues/hors-serie-volume-xviii,-2015/Guigue.pdf>). Mais en distinguant date d'adoption et date de promulgation pour étendre la petite rétroactivité de la loi du pays fiscale, le Conseil d'État avait conféré à l'assemblée de la Polynésie un grand pouvoir. Or, comme le rappelle notamment Benjamin Franklin Parker, avec un grand pouvoir vient une grande responsabilité. En voulant corriger les conséquences de l'annulation de la loi du pays 2023-37, l'assemblée n'a pas été assez responsable. Elle a fait beaucoup trop rétroagir les dispositions d'un texte adopté en 2024, qui reste réglementaire, en allant au-

delà du 1^{er} janvier 2024. Le Conseil d'Etat n'a logiquement pas accepté que l'année 2023 soit incluse dans le périmètre de la rétroactivité.

Certes, cette nouvelle annulation n'est pas sans conséquence, l'assemblée de la Polynésie invoquant, pour défendre sa façon de tirer sur la corde, un prétendu vide juridique (inexistant et donc écarté) et surtout un principe de sécurité juridique mis à mal par le coût financier de l'annulation, aussi bien pour les contribuables devant faire face à un rehaussement des impositions non anticipé ou pour la collectivité de Polynésie devant assumer des remboursements d'impôts dépourvus de base légale. Le vide juridique (inexistant) comme la sécurité juridique des opérateurs sont écartés et l'article LP 25 annulé (cons. 21). Si le Conseil d'Etat avait été ingénieux en 2006, l'assemblée de Polynésie aurait dû trouver d'autres solutions à l'annulation de la loi du pays 2023-37. Même si nos collègues Moyrand et Troianiello regrettent dans leur note que le Conseil d'Etat n'ait pas modulé dans le temps les effets de sa décision, sur le fond, le Conseil d'Etat a choisi d'appliquer de façon équilibrée, car modérée, son audacieuse solution *Société Super Fare Nui*.