

L'AUTONOMIE FISCALE DE LA POLYNESIE FRANCAISE

Alexandre Guigue

► **To cite this version:**

Alexandre Guigue. L'AUTONOMIE FISCALE DE LA POLYNESIE FRANCAISE. Comparative Law Journal of the Pacific (Xavier Cabannes, dir.). Regards sur la fiscalité dans le Pacifique sud - Issues on taxation in the South Pacific, Special Issue XVIII, University of Wellington, pp. 25-38, 2015. <hal-01232047>

HAL Id: hal-01232047

<http://hal.univ-smb.fr/hal-01232047>

Submitted on 6 Dec 2015

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'AUTONOMIE FISCALE DE LA POLYNÉSIE FRANÇAISE

*Alexandre Guigue**

Sur le papier, l'autonomie de la Polynésie française ne fait aucun doute. Elle est même manifeste sur le plan juridique depuis le statut de 1977 qui donne à la Polynésie la compétence de principe¹. Par la révision constitutionnelle du 28 mars 2003, le terme a fait son entrée dans le texte suprême². Quant à la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004, elle consacre l'autonomie dans son intitulé même puisqu'elle porte «statut de l'autonomie de la Polynésie française». C'est le troisième statut du genre pour cette collectivité³. La terminologie employée, tant par le constituant que par le législateur organique, est sans ambiguïté et dénote un changement de style assez net par rapport aux dispositifs antérieurs⁴. Pour Antonino Troianiello, «l'autonomie implique que dans l'exercice de leurs compétences respectives dans le domaine législatif, les rapports de l'État et de la collectivité autonome soient envisagés non plus selon un principe hiérarchique mais selon un principe de compétence»⁵. Cette logique horizontale, et non plus verticale, est au cœur du nouveau statut.

La matière fiscale, matière régaliennne, constitue un symbole de l'autonomie conférée aux collectivités bénéficiaires. Le constituant l'a exclue de la liste des

* Maître de conférences à l'université de Savoie Mont Blanc.

1 A. Moyrand, *Introduction à l'étude des institutions politiques et administratives de la Polynésie française, Loi organique statutaire du 27 février 2004*, *Comparative Law Journal of the Pacific*, Déc. 2013, p. 102.

2 L'autonomie est prévue pour certaines collectivités d'outre-mer. Article 74: «La loi organique peut également déterminer, pour celles de ces collectivités qui sont dotées de l'autonomie, (...)».

3 «Après ceux de 1984 et de 1996, la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 consacre le troisième statut d'autonomie de la Polynésie française». A. Troianiello, *Le nouveau statut d'autonomie de la Polynésie française (loi n° 2004-192 du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française)*, *RFDC*, n° 60, 2004, p. 833.

4 C'est ce que remarque Antonino Troianiello. La terminologie employée traduit l'incontestable montée en puissance de l'autonomie: «loi du pays», «libre gouvernement», «président de la Polynésie française» et non plus du gouvernement, «représentants à l'assemblée» et non plus simples conseillers territoriaux, etc.» Ibid.

5 Ibid.

matières que la constitution a réservées à l'Etat par son article 73⁶, laissant ainsi au législateur organique le soin de préciser qu'elle est réservée aux collectivités. En Polynésie, comme en Nouvelle-Calédonie d'ailleurs, l'autonomie fiscale n'est pas nouvelle. Elle a des origines anciennes. L'article 34 de la loi 13 avril 1900 l'autorisait déjà à percevoir des recettes propres pour financer les dépenses nécessaires de son administration⁷. En 2004, le législateur organique a repris la logique du constituant en dressant une liste des matières qui relèvent de l'Etat (compétences d'attribution)⁸, laissant alors le champ libre aux «autorités de la Polynésie française» pour les matières qui ne sont pas dévolues à l'Etat (compétence de principe)⁹. La matière fiscale en fait partie. Les autorités polynésiennes ont donc tout loisir pour déterminer, en lieu et place du Parlement français, «l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures» bénéficiant à la collectivité. A cela s'ajoute, au plan normatif, la création au profit de la Polynésie d'une nouvelle catégorie d'actes, les «lois du pays», qui, pour différentes qu'elles soient des lois du pays de Nouvelle-Calédonie, marquent un peu plus l'émancipation juridique de la collectivité.

L'autonomie fiscale de la Polynésie française est enfin manifeste lorsque l'on analyse la fiscalité en vigueur sur les territoires de la collectivité. Les impôts et taxes y sont très différents de ceux qui s'appliquent en métropole. Dans cet ensemble, la fiscalité indirecte occupe une part prépondérante (60%) même si la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) n'a été instituée qu'en 1998. Quant à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP), il n'existe pas en tant que tel mais une contribution de solidarité territoriale (CST) taxant toutes les formes de revenus des particuliers a été mise en place en 1995. Pour en revenir à la fiscalité indirecte, les taxes polynésiennes attestent par leur originalité de l'étendue du pouvoir fiscal de la collectivité. Il existe ainsi une taxe pour le développement de la croisière due par les exploitants de navires de croisières touristiques interinsulaires agréés ou encore une taxe sur les excédents de provisions techniques dues par les sociétés

6 A l'alinéa 3: «Ces règles ne peuvent porter sur la nationalité, les droits civiques, les garanties des libertés publiques, l'état et la capacité des personnes, l'organisation de la justice, le droit pénal, la procédure pénale, la politique étrangère, la défense, la sécurité et l'ordre publics, la monnaie, le crédit et les changes, ainsi que le droit électoral. Cette énumération pourra être précisée et complétée par une loi organique».

7 Cour des comptes, «L'autonomie fiscale en outre-mer», rapport public thématique, novembre 2013, p. 17.

8 Article 14 de la loi statutaire.

9 Article 13: «Les autorités de la Polynésie française sont compétentes dans toutes les matières qui ne sont pas dévolues à l'Etat par l'article 14 et celles qui ne sont pas dévolues aux communes en vertu des lois et règlements applicables en Polynésie française».

d'assurances. La plus grande différence par rapport à la métropole porte sur le domaine douanier. Au regard de l'Union européenne, la Polynésie est un Pays et Territoire d'Outre-Mer (PTOM) et, à ce titre, comme les îles anglo-normandes et l'île de Man, ne fait pas partie du territoire de l'UE. Le droit de l'UE n'exerce donc qu'un rôle marginal, ce qui accroît son autonomie. Les produits de Polynésie ne sont pas soumis aux droits d'importations dans les Etats membres et à l'inverse, la Polynésie peut percevoir des droits de douane répondant aux nécessités de son développement et aux besoins de son industrialisation ou encore des droits qui, de caractère fiscal, ont pour but d'alimenter son budget¹⁰. Il en résulte une large autonomie au profit des autorités polynésiennes. A cela s'ajoute une compétence reconnue en matière d'interventionnisme économique et l'inapplicabilité des principaux textes métropolitains relatifs au droit de la concurrence¹¹.

Il ne faudrait toutefois pas en conclure, sans autre analyse, que la Polynésie française est complètement autonome fiscalement. Ce serait aller un peu vite. La notion d'autonomie est en effet une notion bien difficile à saisir et mérite une analyse approfondie.

Pour le Dictionnaire Larousse, l'autonomie désigne la «situation d'une collectivité, d'un organisme public dotés de pouvoirs et d'institutions leur permettant de gérer leurs affaires qui leur sont propres sans interférence du pouvoir central». Et, dans un sens plus large, l'autonomie désigne la «capacité de quelqu'un à ne pas être dépendant d'autrui».

Rapporté au pouvoir fiscal, on pourrait conclure à l'autonomie de la Polynésie française si:

1. le pouvoir central n'interfère pas dans la fiscalité polynésienne.
2. la Polynésie française ne dépend pas du pouvoir central pour gérer, au sens large, sa fiscalité.

Il est évident que la seule proclamation de l'autonomie de la Polynésie française, fût-ce dans un texte à valeur constitutionnelle, ne constitue aucunement une garantie. L'analyse de l'autonomie d'une collectivité oblige à une évaluation par degré. Par trois fois, la Polynésie a été dotée d'un statut d'autonomie, chaque fois différent. Et à chaque fois l'autonomie s'est accentuée, tendant à réduire l'interférence du pouvoir central et la dépendance à son égard. Mais il s'agit d'un

10 «L'autonomie fiscale en outre-mer», rapport public thématique, Cour des comptes, novembre 2013, p. 18.

11 A. Troianiello, Le nouveau statut d'autonomie de la Polynésie française, op. cit., p. 854.

processus inachevé car, pour différentes raisons que la Cour des comptes a rappelées dans son rapport thématique publié en novembre 2013, une trop grande autonomie pourrait même être dangereuse pour la soutenabilité des finances polynésiennes. Il convient alors d'évaluer l'autonomie fiscale de la Polynésie française par une analyse de l'exercice de ce pouvoir, de sa portée mais aussi des contraintes qui pèsent sur lui. Le statut des actes fiscaux polynésiens (I.) est un indicateur de l'autonomie de la collectivité au même titre que l'importance du périmètre des normes fiscales produites par les autorités polynésiennes (II.). Il existe aussi de nombreuses contraintes pesant sur le pouvoir fiscal polynésien qui empêchent la collectivité de pouvoir tirer tout le bénéfice du statut mis en place par l'Etat (III.).

I LE STATUT DES ACTES FISCAUX POLYNESESIENS

La loi de 2004 a créé en Polynésie française une nouvelle catégorie d'actes juridiques: les «lois du pays». Dans la première version de la loi organique, l'article 140 indiquait expressément que «les actes de l'assemblée de la Polynésie française, dénommés «lois du pays», (...) sont ceux qui, relevant du domaine de la loi, soit ressortissent à la compétence de la Polynésie française, soit sont pris au titre de la participation de la Polynésie française aux compétences de l'Etat et interviennent dans les matières suivantes: (...) 3° Assiette, taux et modalités de recouvrement des impositions de toute nature ;». Il en résulte au profit de la Polynésie un pouvoir législatif en matière fiscale semblable à celui exercé par le Parlement français pour le reste du territoire. Dans sa version actuelle, l'article 140 se contente de renvoyer à l'article 13¹² qui donne compétence aux «autorités de la Polynésie française (...) dans toutes les matières qui ne sont pas dévolues à l'Etat par l'article 14 et celles qui ne sont pas dévolues aux communes en vertu des lois et règlements applicables en Polynésie française». Le dispositif est un peu alambiqué mais comme l'article 14 ne mentionne pas la fiscalité parmi les matières dites «de souveraineté», l'autonomie fiscale de la Polynésie reste intacte. Les règles fiscales votées par l'assemblée polynésienne sont contenues dans des codes fiscaux et douaniers spécifiques qui symbolisent tout à fait cette autonomie.

L'une des conséquences de l'introduction de cette nouvelle catégorie d'actes est la complexité du champ normatif polynésien caractérisé par «trois niveaux de

12 «Les actes de l'assemblée de la Polynésie française, dénommés «lois du pays», sur lesquels le Conseil d'Etat exerce un contrôle juridictionnel spécifique, sont ceux qui, relevant du domaine de la loi, soit ressortissent à la compétence de la Polynésie française en application de l'article 13».

normes»¹³. Dans notre étude, nous concentrons notre analyse sur les lois du pays dans la mesure où elles sont l'instrument privilégié pour produire des normes à caractère fiscal.

A Les Lois du Pays

Les lois du pays de Polynésie française ont un statut juridique particulier et ne doivent pas être confondues avec celles de Nouvelle-Calédonie. Comme le rappelle Renaud Bourget, il «s'agit là d'une formule authentiquement homonymique puisqu'elle sert à la fois à désigner un acte législatif à caractère régional en Nouvelle-Calédonie et un acte de nature éminemment réglementaire en Polynésie française»¹⁴. Dans sa décision portant sur la loi statutaire de 2004, le Conseil constitutionnel précise au sujet de la Polynésie française que «les actes dits «lois du pays» (...) ont le caractère d'actes administratifs ; qu'il doivent notamment respecter les principes généraux du droit, ainsi que les engagements internationaux applicables en Polynésie française»¹⁵. L'autonomie de la Polynésie française n'est donc pas comparable, d'un point de vue normatif, à celle de la Nouvelle-Calédonie. Les lois du pays polynésiennes font l'objet d'un contrôle juridictionnel spécifique exercé par le Conseil d'Etat et précisé à l'article 176 de la loi statutaire. Peuvent saisir le Conseil d'Etat le haut-commissaire, le Président de la Polynésie française, le président de l'assemblée ou six représentants à l'assemblée. Ces différentes autorités doivent effectuer leur saisine dans un délai de 15 jours qui suit le délai de 8 jours ouvert pour une demande de seconde lecture. La procédure ressemble à celle qui a cours en matière de contrôle a priori des lois ordinaires du Parlement français par le Conseil constitutionnel.

La loi statutaire de 2004 ajoute cependant une voie de recours a posteriori ouverte à toute personne physique ou morale, justifiant d'un intérêt à agir. Le Conseil d'Etat retient une conception large de l'intérêt à agir du requérant. Dans un arrêt du 1^{er} juillet 2009, il considère qu'un requérant qui n'était pas assujéti au droit spécifique sur les perles exportées objet du litige pouvait avoir intérêt à agir en

13 J. Peres, Application des lois et règlements en Polynésie française, RJP/NZACL Yearbook 2004, p. 24 et s.

14 CE, 5 décembre 2011, n° 349062, *Association To Tatou Ai'a Groupe parlementaire et autres*, (2012) 18 CLJP/JDCP, p. 150, comm. R. Bourget. Pour une étude complète de cette nouvelle catégorie d'actes, voir J.-P. Pastorel, Le champ de compétences de la «loi du pays» en Polynésie française, in M. Debène, J.-L. Pastorel, *La «loi du pays» en Polynésie française*, L'harmattan, 2011, p. 101.

15 Conseil constitutionnel, 2004-490 DC, 12 février 2004, Loi organique portant statut de la Polynésie française, 12 février 2004, *Rec.* p. 41.

«qualité de contribuable du budget de la Polynésie française»¹⁶. La loi du pays en cause doit être déférée au Conseil d'Etat dans un délai d'un mois à compter de sa publication, ce qui est moins que pour un acte administratif classique. Cette limitation de la voie de recours est une protection des lois du pays contre l'insécurité juridique. Mais il s'agit cependant d'un recours par voie d'action semblable à ceux exercés contre les autres actes réglementaires et qui est de nature à fragiliser l'autonomie de la collectivité. Cela s'en ressent quant aux normes de référence mobilisées par le Conseil d'Etat pour effectuer son contrôle. S'il est bien entendu que le juge administratif veille au respect de la constitution, il vérifie aussi que les lois du pays ne contreviennent pas aux lois organiques, aux engagements internationaux et aux principes généraux du droit. Il en résulte un cadre normatif relativement lourd pour une collectivité autonome, un «quasi contrôle de constitutionnalité des lois»¹⁷. Les premières applications sont intervenues en 2006 (CE, 1^{er} février 2006, Sandras et Commune de Papara¹⁸), et très vite en matière fiscale (CE, 15 mars 2006, Sté Super Fare Nui¹⁹; CE, 22 mars 2006, SARL Sajega²⁰; CE, 15 mars 2006, Flosse et autres²¹)²².

Avec le recul de maintenant d'un peu moins de dix années de jurisprudence, on peut dire que le cadre juridique des normes fiscales polynésiennes est établi. Dans certains cas, le juge se prononce d'une manière protectrice de l'autonomie de la Polynésie comme lorsqu'il considère que des irrégularités affectant les conditions de transmission des projets de loi du pays à l'assemblée de la Polynésie sont sans incidence sur la légalité des lois²³. En matière fiscale, le Conseil d'Etat a pu étendre

16 CE, 1^{er} juillet 2009, n° 324206 et n° 3247777, Monsieur Kohumoetini et autres, (2010), 16 CLJP/JDCP, p. 195-199, comm. X. Cabannes. Il s'agit d'une solution classique s'agissant des contribuables locaux.

17 J.-F. Boudet, La Polynésienne française est-elle un paradis fiscal ?, (2013) 19 CLJP/JDCP, p. 40.

18 CE, 1^{er} février 2006, Sandras et Commune de Papara, *RFDA*, 2006, p. 271, concl. J.H. Stahl, note A. Moyrand et A. Troianiello ; *DA*, n° 63, avril 2006, note P. O. Caille.

19 CE, 15 mars 2006, Sté Super Fare Nui, (n° 288755), *JORF* du 11 avril 2006, p. 5440 et *JOPF* n° 16 NS du 3 avril 2006, *DF* 2006, comm. 586, concl. C. Verot.

20 CE, 22 mars 2006, SARL Sajega, *DF* 2006, comm. 587, concl. C. Verot.

21 CE, 15 mars 2006, Flosse et autres, *DF* 2006, comm. 588, concl. C. Verot.

22 Ces décisions ont également été commentées par Xavier Cabannes et Jacques Buisson à la revue juridique polynésienne, (2007) 13 CLJP/JDCP, p. 193 et s.

23 CE, 22 mars 2006, SARL Sajega et autres (288757), *JORF* du 11 avril 2006, p. 5444 et *JOPF* n° 17 NS du 13 avril 2006, (2007) 13 CLJP/JDCP, p. 199 et 200, comm. X. Cabannes.

certaines des solutions dégagées en métropole²⁴. Il n'est d'ailleurs pas étonnant que de nombreux recours soient au moins en partie fondés sur l'argument de la violation du principe d'égalité. Ce fondement permet à la Haute juridiction de réguler les normes fiscales polynésiennes dans le respect du cadre constitutionnel en transposant un raisonnement bien établi²⁵.

B L'Entrée en Vigueur des Lois du Pays

La question de l'entrée en vigueur des lois du pays est particulièrement intéressante pour apprécier la latitude laissée aux autorités polynésiennes, d'autant que le dispositif applicable en matière fiscale est dérogatoire.

En principe, la loi du pays entre en vigueur à la date de publication de l'acte de promulgation. Toutefois, comme le Conseil d'Etat est susceptible de remettre en cause les lois du pays par l'effet de son contrôle, leur entrée en vigueur est conditionnée. D'abord, l'article 176 de la loi statutaire prévoit leur publication au *Journal officiel de la Polynésie française* à l'expiration de la période de huit jours suivant son adoption «à titre d'information pour permettre aux personnes physiques ou morales, dans le délai d'un mois à compter de cette publication, de déférer cet acte au Conseil d'Etat». Ensuite, si le Conseil d'Etat considère que le texte n'est pas conforme, la promulgation ne peut intervenir, ce qui paralyse son entrée en vigueur.

S'agissant de la fiscalité, l'entrée en vigueur d'un texte de la publication de l'acte de promulgation est la règle classique. Parfois, l'application de la norme fiscale est même retardée comme dans le cas particulier des droits ou taxes à l'exportation. En effet, sauf mention explicite, «les nouveaux droits ne s'appliquent qu'aux marchandises expédiées directement vers la Polynésie française après la parution des textes»²⁶. Mais l'originalité des lois du pays polynésiennes à caractère fiscal tient à leur possible caractère rétroactif. Cette dérogation existait déjà dans les anciens statuts. Dans la loi organique de 2004, elle est prévue par l'article 145: «lorsque le budget de la Polynésie française a été adopté, les actes prévus à l'article 140 dénommés «lois du pays», relatifs aux impôts et taxes, entrent en vigueur le 1er janvier qui suit la date de la première réunion de l'assemblée de la Polynésie

24 Un exemple est l'application par le juge administratif du principe de sécurité juridique au Code des impôts polynésien. CAA Paris, 13 octobre 2011, n° 09PA01621, Soc EQUIP Automobiles et n° 09PA01620, M. Daniel A, (2012) 18 CLJP/JDCP, pp. 159-163, comm. F. Bin.

25 Pour un exemple d'annulation de dispositions d'une loi du pays pour méconnaissance du principe d'égalité, voir CE, 30 juin 2010, n° 336927, Mme Masson, (2011) 17 CLJP-RJP, comm. A. Guigue, p. 112-115.

26 J. Peres, Application des lois et règlements en Polynésie française, op. cit., p. 61.

française consacrée à l'examen du projet de budget alors même qu'ils n'auraient pas été publiés avant cette date». En jurisprudence, la question a pris un tour assez surprenant. Dans une décision du 15 mars 2006, Société Super Fare Nui²⁷, le Conseil d'Etat a fait preuve d'ingéniosité. L'objet du litige était une loi du pays adopté le 8 décembre 2005. En cas de saisine du Conseil d'Etat, l'entrée en vigueur n'était envisageable, au plus tard, qu'après la décision, c'est-à-dire en mars ou en avril. Au plus tôt, l'entrée en vigueur pouvait cependant avoir lieu 1^{er} janvier 2006 en application de l'article 145 de la loi statutaire. Or, dans cette affaire, la norme fiscale (changement du taux de la contribution de solidarité territoriale) avait été appliquée à des revenus de capitaux pour lesquels la période d'imposition était close au 31 décembre (la période de taxation est le trimestre). Dès lors, la loi du pays ne pouvait être applicable qu'avec un effet rétroactif. C'est là que le Conseil d'Etat a fait preuve d'ingéniosité en retenant la date d'adoption du texte pour écarter tout effet rétroactif²⁸. Du point de vue de l'autonomie de la Polynésie, on peut considérer que les lois du pays peuvent faire ce que d'autres actes juridiques ne peuvent pas faire. Très peu de temps après cette décision, le Conseil d'Etat a clarifié sa position. Dans une décision du 3 avril 2006, SEGC et autres, Fédération générale du commerce de Polynésie française²⁹, le Conseil d'Etat a réitéré sa position en acceptant qu'une loi du pays du 5 décembre 2005 entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2006 alors que sa propre décision est daté du 3 avril 2006. En matière fiscale, les lois du pays polynésiennes peuvent donc bien avoir un caractère rétroactif³⁰.

II LE PERIMETRE DES NORMES FISCALES POLYNESEIENNES

En permettant aux autorités polynésiennes d'adopter des lois du pays en matière d'«assiette, de taux et de modalités de recouvrement des impositions de toute nature», le constituant et le législateur organique ont transposé à la Polynésie l'équivalent du pouvoir détenu par le Parlement français. Au-delà du symbole, de nombreuses questions ont dû être éclaircies par le juge. Une première décision

27 CE, 15 mars 2006, Sté Super Fare Nui, op. cit.

28 Le Conseil d'Etat décide que «les lois du pays sont opposables aux tiers dès leur adoption ; qu'à la date à laquelle la loi du pays a été adoptée, la période d'imposition des revenus de capitaux mobiliers n'était pas encore close ; qu'ainsi le relèvement du taux de la contribution ne présentait pas, à cette date, un caractère rétroactif».

29 CE, 3 avril 2006, SEGC et autres, Fédération générale du commerce de Polynésie française, (n° 288756 et 289036), *JORF* du 11 avril 2006, p. 5447 et *JOPF* n° 17 NS du 13 avril 2006.

30 (2007) 13 CLJP/JDCP, p. 193 et s, comm. J. Buisson.

retient l'attention. Dans un arrêt du 9 juillet 2012³¹, le Conseil d'Etat s'est prononcé sur la qualification juridique d'un impôt foncier qui avait été créé par une loi du pays. La particularité de cet impôt est qu'il venait abonder le budget général de la collectivité. En ce sens, il permettait de financer des dépenses de la collectivité et notamment des dépenses résultant de compétences transférées par l'Etat. Pour des raisons procédurales, le juge avait à déterminer si cette recette devait être considérée comme un «impôt local» au sens du Code de Justice administrative. Xavier Cabannes précise l'enjeu de cette affaire en affirmant qu'il n'était «pas envisageable d'un côté d'avoir construit un régime d'autonomie, dans lequel la question fiscale prend une part importante, et d'un autre côté de traiter le contentieux des impôts territoriaux sur le même plan que celui des recettes fiscales des collectivités territoriales de droit commun». Le Conseil d'Etat a logiquement décidé que cet impôt n'était «pas au nombre des impôts locaux mentionnés à l'article 53 de la loi organique (2004), spécifique aux communes» et en a déduit qu'«il ne saurait être regardé, alors même qu'il est perçu au profit d'une collectivité territoriale (...) comme un impôt local au sens des articles R. 222-13 et R. 811-1 du code de justice administrative». Par cet arrêt, le juge renforce la spécificité de la fiscalité de la Polynésie française en même temps que son autonomie.

Pour évaluer plus avant le degré d'autonomie de la Polynésie, il faut aussi mesurer la portée de son pouvoir fiscal en aval, c'est-à-dire par rapport aux communes polynésiennes et en amont, par rapport à l'Etat. A l'égard des premières, l'autonomie est indiscutable. A l'égard de l'Etat, en revanche, les choses sont plus compliquées.

A Par Rapport aux Communes Polynésiennes

L'article 53 de la loi statutaire de 2004 prévoit que la Polynésie peut «créer les impôts et taxes au profit des communes». Celles-ci n'ont que la compétence pour en fixer le taux et les modalités de recouvrement. Par une loi du pays adoptée le 5 décembre 2005 modifiant l'article 1^{er}, 16^o du code territorial des impôts, l'assemblée de la Polynésie a adopté le principe d'une taxe d'environnement pour le recyclage des véhicules. La loi du pays a été portée devant le Conseil d'Etat par des requérants qui estimaient que l'assemblée avait empiété sur les compétences des communes polynésiennes en matière de collecte et de traitement des ordures ménagères. La question ainsi posée porte directement sur l'autonomie dont dispose la Polynésie et son assemblée, en particulier par rapport aux communes de la

31 Conseil d'Etat, 9 juillet 2012, req. 331842, Groupement d'intérêt économique Bora Bora Bail, (2013) 19 CLJP/JDCP, pp. 138-141, comm. X Cabannes.

collectivité. Admettre que la compétence des communes interdit à l'assemblée polynésienne de créer une telle taxe aurait affaibli cette autonomie pourtant consacrée par le constituant et le législateur organique. Dans son arrêt du 15 mars 2006³², la Haute juridiction a préservé l'esprit du statut polynésien en affirmant que la taxe ainsi créée n'était nullement communale, qu'elle était destinée à abonder le budget du territoire et que, en somme, rien n'empêchait à la Polynésie de créer à son profit un prélèvement dans un domaine (collecte et traitement des ordures ménagères) qui relève de la compétence des communes.

B Par Rapport à l'Etat

Le thème de la souveraineté fiscale est encore plus touché à son cœur quant il s'agit de déterminer la ligne de démarcation par rapport au pouvoir de l'Etat. L'histoire de la taxe d'aéroport qui a successivement donné lieu en 2007 à une décision du Conseil d'Etat puis du Conseil constitutionnel le montre bien. Il faut commencer par rappeler que l'article 74-1 de la constitution a prévu une procédure d'extension aux collectivités d'outre-mer des dispositions de nature législative en vigueur en métropole. Par une ordonnance n° 2006-482 du 22 avril 2006, l'Etat a étendu à la Polynésie française et la Nouvelle-Calédonie l'article 1609 quatervicies du Code général des impôts. Cet article organise la taxe d'aéroport instaurée par la loi de finances pour 1999. La légalité de cette ordonnance a été contestée, d'abord par référé-suspension, ensuite sur le fond. Pour les requérants, l'ordonnance viole la loi organique de 2004 qui a consacré la compétence fiscale de la Polynésie française. Dans son arrêt du 12 janvier 2007³³, le Conseil d'Etat a rejeté la requête préservant la taxe d'aéroport ainsi «étendue» par l'Etat à la Polynésie. Le raisonnement du Conseil d'Etat permet de mieux cerner le cadre de l'autonomie de la collectivité. En premier lieu, la compétence fiscale de la Polynésie porte sur des impositions instituées au profit de la collectivité ou, dans d'autres cas prévus par le législateur organique, au profit d'autres collectivités de la Polynésie. En conséquence, elle n'a pas compétence fiscale à l'égard «des aérodromes appartenant à l'Etat ni sur leurs exploitant, dès lors qu'ils relèvent d'une compétence étatique». En second lieu, l'Etat est seul compétent en matière de police et de sécurité concernant l'aviation civile et pour fixer les règles applicables sur l'ensemble des aérodromes de Polynésie française pour contrôler leur application (article 14 de la loi organique). En instituant la taxe d'aéroport, l'Etat ne fait qu'édicter des règles

32 CE, 15 mars 2006, M Flosse et autres (n° 288331), *JORF* du 11 avril 2006, p. 5439 et *JOPF* n° 17 NS du 13 avril 2006, comm. X. Cabannes, (2007) 13, *CLJP/JDCP*, p. 196 à 198.

33 CE, 12 janvier 2007, M. Flosse, Polynésie française, Mme Bopp du Pont (n° 293542, 293924, 294054), comm. J. Buisson, (2008), *CLJP/JDCP*, p. 199 à 201.

permettant de disposer des ressources nécessaires à l'exercice de ses missions. Le Conseil d'Etat ne voit donc pas d'obstacle à ce que l'Etat étende par ordonnance, conformément à l'article 74-1 de la constitution, la taxe existant en métropole.

Le Parlement français a ratifié cette ordonnance le 21 février 2007 (loi n° 2007-224), ce qui a donné une nouvelle occasion aux détracteurs de cette taxe de s'attaquer à son extension en Polynésie. En effet, l'article 12 de la loi organique de 2004 permet au Président de la Polynésie de saisir le Conseil constitutionnel pour obtenir le déclassement de la nouvelle loi en tant qu'elle serait intervenue dans une compétence exclusive de la Polynésie. En plus des arguments mobilisés par le Conseil d'Etat, le juge constitutionnel a considéré que l'extension de cette taxe tendait à l'égalité des citoyens devant les charges publiques. En effet, si la taxe n'est applicable qu'en métropole, seuls les contribuables métropolitains la supportent alors même qu'elle alimente une compétence générale (mission de police et de sécurité) qui bénéficie aussi à la Polynésie. Ainsi tranchée, la question de la taxe d'aéroport contribue à définir le périmètre du pouvoir fiscal polynésien. Comme l'indique Jacques Buisson, «le transfert de l'Etat de sa compétence fiscale au profit d'une autre collectivité n'est jamais total, ni absolu ; un tel transfert ne peut être que partiel, puisque, pour assurer ses fonctions régaliennes, l'Etat ne peut s'interdire de prélever des impôts»³⁴.

III LES CONTRAINTES PESANT SUR LE POUVOIR FISCAL POLYNESIEN

Administrer la fiscalité de la Polynésie française indépendamment de la métropole est difficile pour des raisons multiples. Le paradoxe de cette collectivité est que sans l'Etat, son pouvoir fiscal serait beaucoup plus contraint qu'il ne l'est aujourd'hui. Par le dispositif juridique mis en place et par le soutien financier qu'il apporte, c'est l'Etat qui permet au pouvoir polynésien de jouir d'une certaine autonomie en matière fiscale. La lecture du rapport de la Cour des comptes portant sur «l'autonomie fiscale en Outre-Mer» publié en 2013 révèle bien la dépendance de la collectivité polynésienne à l'égard de l'Etat et met en évidence un certain nombre de contraintes, souvent non juridiques, qui limitent le pouvoir fiscal polynésien.

B La Dépendance à l'Égard de l'Etat

La dépendance de la Polynésie française à l'égard de l'Etat n'est pas chose surprenante et elle ne remet pas en cause l'autonomie fiscale consacrée par les

³⁴ Conseil constitutionnel, 3 mai 2007, n° 20077-1 LOM, Compétences fiscales en Polynésie, (2008), CLJP/JDCP, p. 199 à 202.

textes. Au contraire même, elle est la condition de cette autonomie. Cette dépendance est de deux ordres: elle est juridique et économique.

D'un point de vue juridique, l'autonomie fiscale polynésienne est dépendante, encadrée et conditionnée par des normes et des institutions de l'Etat. Son statut dépend de la constitution française. Il a été précisé par le législateur organique sous contrôle du Conseil constitutionnel. Les actes polynésiens, comme les lois du pays, sont susceptibles d'être annulés par le Conseil d'Etat. Enfin, la réflexion portant sur ce statut et les propositions d'évolution des dispositifs est largement l'apanage du pouvoir central. Le rapport public publié par la Cour des comptes en 2013 en témoigne. Structuré en trois parties (une fiscalité et des contextes atypiques ; une fiscalité insuffisamment adaptée aux besoins des territoires ; les voies d'une fiscalité plus performante), le rapport se montre critique à l'endroit de la fiscalité polynésienne et dessine les contours d'une possible réforme. Il a été adressé aux administrations d'Outre-Mer concernées et leur réponse a été publiée avec le rapport. Le juge des comptes indique d'emblée que les règles fiscales votées par l'assemblée polynésienne «sont mises en œuvre sous la responsabilité des collectivités, soit par leurs propres administrations fiscales, soit par les services de l'État dans le cadre de mises à disposition ou de conventions de gestion»³⁵. S'agissant de la Polynésie française, une notable mise à disposition de personnel concerne le secteur de l'enseignement avec une prise en charge financière de 90% par l'Etat³⁶. Il est évident que sans l'Etat la Polynésie se verrait contrainte d'adapter sa fiscalité pour couvrir les coûts de ce service. Une autre utilisation des services de l'Etat qui touche plus directement la gestion de la fiscalité porte sur le recouvrement. Certes, la Polynésie, comme la Nouvelle-Calédonie, est plus avancée que d'autres collectivités en terme d'administration de l'impôt par des moyens propres³⁷, il n'en demeure pas moins que le service de la douane³⁸ et le service local de la Direction Générale des Finances Publiques s'occupent de l'ensemble du recouvrement en matière fiscale. Un dernier exemple de dépendance provient de la possibilité offerte à la Polynésie par loi statutaire de 2004 de transférer des impôts aux communes. Celle-ci n'a pas été mise en œuvre laissant

35 Cour des comptes, «L'autonomie fiscale en outre-mer», op. cit., p. 18.

36 Ibid., p. 37.

37 En terme de production fiscale, les services de l'Etat interviennent essentiellement dans le cadre d'accords conventionnels.

38 Le service de la douane s'occupe également de l'assiette et de la liquidation en matière d'impôts indirects. Ibid., p. 77, 79 et 82.

essentiellement reposer le financement des équipements communaux sur des subventions d'investissement de la Polynésie française et de l'Etat.

Sur le plan économique, le statut des collectivités d'Outre-Mer les rend dépendantes des dotations transférées par l'Etat. D'une certaine manière, les dotations garantissent l'autonomie fiscale des collectivités puisqu'elles n'ont pas besoin de rechercher les sources fiscales correspondantes. La question de la marge de manœuvre des autorités locales se pose cependant en particulier lorsqu'il y a transfert de compétences. En 2011, le taux de financement des dépenses publiques par les prélèvements obligatoires était en Polynésie de 65%. Cette année là, l'Etat a versé à la collectivité 90,5 M€ au titre de la dotation globale d'autonomie, 7,6 M€ au titre des investissements prioritaires et 9 M€ pour l'investissement des communes. La dotation globale d'autonomie a été créée en 2010 pour compenser la baisse des recettes inhérentes à la fermeture du centre d'expérimentation du Pacifique. Au-delà de l'aide financière apportée par l'Etat, la dépendance économique de la Polynésie se traduit en droit par le fait que les lois de finances et de financement de la sécurité sociale sont un domaine qui ne relève pas matériellement des lois du pays. On peut en conclure avec Jean-François Boudet que «sa compétence dépend en matière fiscale de celle exercée par la France métropolitaine»³⁹.

C Les Difficultés Inhérentes à la Polynésie Française

De manière générale, on a pu constater que l'autonomie fiscale de la Polynésie était forte d'un point de vue normatif. Cette affirmation doit être nuancée notamment car le manque de moyens humains pèse sur la production normative. La Cour des comptes relève que seulement 81 agents, dont seulement 24 de catégorie A doivent remplir l'ensemble des missions de la direction. Cela a notamment entraîné des difficultés dans la mise à jour du cadre comptable⁴⁰. De la même manière, la décision fiscale est rendue difficile par le fait que l'administration a «une connaissance limitée des revenus des professions non salariées, commerçants, artisans et professions libérales». Pour la Cour des comptes, cela rompt l'égalité entre les différentes catégories de contribuables⁴¹.

Edicter des normes est une chose, les rendre applicable en est une autre. Cela dépend des moyens juridiques, financiers et matériels de la collectivité. Or, en

39 J.-F. Boudet, *La Polynésienne française est-elle un paradis fiscal ?*, op. cit., p. 42.

40 Cour des comptes, «L'autonomie fiscale en outre-mer», op. cit., p. 79.

41 Ibid., p. 80.

matière de recouvrement fiscal, les moyens de la Polynésie contrastent avec l'autonomie affichée. La première difficulté est le rendement de la fiscalité polynésienne. Dans son rapport de 2003, la Cour des comptes observe que «le taux de recouvrement à échéance est de l'ordre de 40% pour l'impôt sur les sociétés, de 38% pour l'impôt sur les transactions, mais de seulement 5,8% pour la contribution des patentes. La TVA (régime intérieur) a un taux de recouvrement de 94%, ce ratio étant de 45% pour l'impôt foncier»⁴². La Cour des comptes fait même observer que le détachement, depuis 2009, d'un inspecteur principal de la direction générale des finances publiques a conduit à une augmentation des droits rappelés et des pénalités⁴³.

La multiplication des exonérations et des niches fiscales est un autre phénomène qui nuit à la gestion de la fiscalité polynésienne, en particulier lorsque celles-ci ont des objectifs autres que ceux généralement attachés à l'impôt. La Cour des comptes donne des chiffres assez parlants. Entre 2007 et 2011, «les crédits d'impôts liés à la défiscalisation locale ont réduit les recettes fiscales de 37% à 21%». «Les 120 cas d'exonération des 30 taxes douanières ont réduit d'un tiers les droits à l'importation». La Cour des comptes poursuit avec d'autres exemples⁴⁴.

Souvent conscientes des difficultés liées à la gestion de la fiscalité qu'elles déterminent, les autorités de la Polynésie française ont parfois tenté d'intervenir au moyen d'une loi de pays. Ce souci a conduit à l'adoption de la loi du pays n° 2010-1 LP/APF du 25 janvier 2010. Il s'agissait d'améliorer le rendement de l'impôt en distinguant les contribuables qui s'étaient déjà acquittés de leurs obligations déclaratives de ceux qui ne l'avaient pas fait. En l'occurrence, l'impôt n'avait jamais été perçu dans certains archipels (Tuamotu-Gambier, Marquises, Australes). L'intention était louable. Le problème est que l'on ne peut régler des problèmes de rendement d'impôt par la seule édicition de nouvelles normes, quelle que soit l'autonomie conférée à la collectivité. Surtout que le Conseil d'Etat veille. En l'espèce, il a annulé la disposition en rappelant aux autorités polynésiennes les exigences du principe d'égalité devant les charges publiques...⁴⁵

42 Ibid., p. 82.

43 Ibid., p. 83.

44 Ibid., p. 57 et 58.

45 CE, 30 juin 2010, n° 336927, Mme Masson, (2011) 17 CLJP-RJP, comm. A. Guigue, p. 112-115.