

LA POLYNÉSIE FRANÇAISE EST-ELLE UN PARADIS FISCAL?

*Jean-François Boudet**

La Polynésie française garde l'image d'une carte postale la plus chaude et la plus agréable à envoyer ou à contempler. Cette représentation idyllique et incontestable fait dire à certains que la Polynésie française est un «paradis fiscal¹». Certains éléments pourraient le laisser entendre en étudiant les facilités fiscales liées aux compétences internes et externes du territoire constitutionnellement et politiquement indépendant de la France. Il n'en reste pas moins que la réalité politique et économique ainsi que l'éloignement géographique de l'archipel des principales zones économiques attractives modifie la lecture juridique de cette qualification proposée (et ce d'autant que le concept même de "paradis fiscal" ne fait pas l'objet d'un consensus).

French Polynesia has a postcard image of the warmest and most pleasing kind both for sending to others and for contemplating. This indisputable and idyllic impression leads some to describe French Polynesia as a “fiscal paradise”. From a study of the fiscal realities related to the internal and external power of the territory, which is constitutionally and politically independent of France, some factors could support this view. Because of the political and economic situation as well as the geographical distance of French Polynesia from the main areas of economic interest, qualifications to the “fiscal paradise” view are needed, not least because the very idea of a fiscal paradise is not one on which there is consensus.

«Voyages, coffrets magiques aux promesses rêveuses, vous ne livrez plus vos trésors intacts».²

Ia ora na.

* Maître de conférences en Droit public Université Paris Descartes.

1 Cet article est issu d'une communication présentée lors du colloque «Les droits économiques internationaux des sujets non étatiques: analyses juridiques et politiques» Université Paris 13, CERAL et CERAP, 28 mai 2010.

2 C Levy-Strauss Tristes tropiques (1955) p 25.

Peut-on qualifier la Polynésie Française de paradis fiscal? Le gouvernement italien a officiellement admis cette hypothèse dans un décret paru au journal officiel italien du 12 mai 2005³. C'est le seul document juridique qui qualifie le territoire français du Pacifique comme tel parmi les «cinquante-neuf paradis fiscaux de la planète». Le gouvernement italien a-t-il raison? Ce texte est-il dépassé?

Paradis terrestre, la Polynésie l'est naturellement. A l'arrivée, les polynésiens vous accueillent aux sons des ukulélés et aux senteurs des colliers de fleurs de Tiare. En surface: le ciel infini, les Vahinés, le calme absolu, la carte postale... la perle du Pacifique. Il suffit d'évoquer les noms de Tahiti ou de Bora-Bora pour imaginer la nouvelle Cythère chère à l'enthousiasme de Louis-Antoine de Bougainville. Cet engouement chaleureux assure à la République une zone économique exclusive de près de 5 millions de km² et permet de comprendre, au-delà des rivalités géopolitiques, l'attrait de ce territoire composé de quelques 118 îles dont l'étendue est aussi vaste que celle de l'Union européenne.

Paradis fiscal, la Polynésie française l'est avec moins de certitude. Encore faut-il s'entendre sur le concept même de paradis fiscal (expression que les tables alphabétiques du Code général des impôts français ignorent, ce dernier préférant le terme de «régime fiscal privilégié»). Les anglo-saxons préfèrent utiliser les termes de «tax heaven». L'image est bonne: le contribuable est comparé au marin cherchant refuge. Il traverse la mer des législations fiscales et ces tempêtes que sont les contrôles et les taxations sur les signes extérieurs de richesse. Il se repose par la suite au paradis fiscal, qui est le port. Tous les marins savent pourtant que chaque port a plus ou moins sa spécialité. Il en est de même pour les paradis fiscaux qui sont rarement des paradis sur tous les plans. La constitution de listes de paradis fiscaux en 2008 et en 2009 a montré la difficulté de sélections de tels régimes fiscaux privilégiés (d'ailleurs, tous n'ont pas qualifié comme telle la Polynésie française⁴).

Les facteurs généraux, indices ou critères supposés pour «homologuer» le paradis fiscal, sont à cet égard aussi divers que les personnalités et les attaches personnelles des contribuables, en dehors même de toutes considérations d'ordre financier. L'expression «paradis fiscal» doit être à manier avec prudence car la notion est loin d'être absolue. Il n'existe pas à cet égard de définition

3 <www.finanze.it>. Du reste, la France fixe elle-aussi une liste d'«Etats» et de «territoires non coopératifs» (V. arrêté du 12 février 2010 JORF, 17 février 2010, p 2923 et art 238-0 A CGI).

4 Seul le rapport d'ATTAC s'est aventuré dans la besogne.

universellement admise, quoique l'on utilise habituellement celle de l'OCDE⁵. Selon cette organisation, quatre facteurs conduisent à identifier un paradis fiscal :

- impôts nul ou négligeable sur le patrimoine (fortune) ou sur les revenus des personnes physiques, sur le patrimoine ou sur les bénéfices (et la distribution de ceux-ci) des personnes morales provenant d'activités financières et autres activités de services mobiles sur le plan géographique;
- absence d'échanges effectifs de renseignements à des fins fiscales avec d'autres gouvernements;
- opacité des régimes fiscaux et des opérations effectuées;
- absence d'obligation d'exercice d'activités réelles et substantielles des personnes morales sur le territoire, facilitant l'établissement d'entités sous contrôles étranger non résidentes (activité dites «off shore»).

A appliquer ces critères, la «cas polynésien» prête rapidement à discussion. En effet, le territoire polynésien est confronté à des déficits colossaux et a connu douze gouvernements depuis 2004. Les recettes propres, liées notamment à la baisse de production des perles et de la pêche ainsi qu'à la chute de fréquentation touristique, ont reculé en 2009 de 5% (40 millions d'euros). L'épargne de gestion est passée de 225 millions en 2005 à 40 millions en 2010, de telle sorte que les agences de notations abaissent les notes de la Polynésie. Le syndrome de la Grèce planerait certainement sur le serpent paradisiaque si les transferts et dotations de la France n'existaient pas⁶. Le voyageur fiscal, qui recherche la sécurité juridique, pourrait alors être déçu de la carte postale polynésienne: il sera certainement peu attiré par l'insécurité politique et financière. En outre, l'éloignement des cinq archipels de tout continent ou de tout pouvoir économique attractif fait que les moyens de communication, élément indispensable à l'heure de mondialisation et de l'intensification des échanges internationaux, restent limités. Ce défaut structurel reste un obstacle rédhibitoire pour la Polynésie française (et ce malgré les efforts consentis ces dernières années pour y remédier). L'existence de services (bancaires, juridiques, sociaux et hospitaliers) reste encore nécessaire pour l'installation du voyageur fiscal: si l'on peut trouver de tels services en Polynésie, il s'agit pour

5 V. rapports de l'OCDE «*concurrence fiscale dommageable: un problème mondial*» (1998) et «*Vers une coopération fiscale globale*» (2000).

6 «*Finances, institutions: les crises de la Polynésie*» Le Monde, 11 mai 2010.

l'essentiel d'organismes subventionnés ou adossés à la France métropolitaine⁷. Bien que ce minimum de caractéristiques ne soit pas dénuée d'intérêt réel pour qualifier telle ou telle région de paradis fiscal, il montre surtout que la notion est relative et qu'en matière de paradis fiscaux, il n'existe que du «sur-mesure»: la Polynésie ne peut pas être comparé à Monaco ou à la Suisse. La qualification du gouvernement italien peut ne pas correspondre à la réalité.

L'adossement du franc pacifique à l'euro, la reconnaissance spécifique des territoires outre-mers par les traités européens, le statut d'autonomie renforcée accordée par la France à ce territoire ultra-marin, laisse pourtant planer un doute sur l'appropriation de cette qualification de paradis fiscal à la Polynésie française⁸. En effet, autant il pourra être difficile de confirmer la Polynésie française comme paradis fiscal – mixte ou spécialisé – pour les personnes morales, eu égard notamment aux éléments précédemment évoqués de géographie ou d'économie politique, autant les caractéristiques de paradis fiscal pour les personnes physiques pourraient lui être encore aujourd'hui appliquées en fonction de la résidence, du domicile ou de la nationalité du voyageur fiscal, et, selon les définitions qui lui sont applicables. A cet égard, l'évolution des règles constitutionnelles applicables en général aux collectivités d'outre-mer, l'impact psychologique de la colonisation et plus particulièrement de la «dette nucléaire» en Polynésie ainsi que l'éloignement ont induit des mesures de compensation diverses et nombreuses. Outre l'accomplissement de ses missions régaliennes, l'Etat ne se désintéresse pas du développement des outre-mers sur un plan économique et social; il y consacre de substantiels moyens qui viennent s'ajouter aux fonds et politiques communautaires⁹. Un des outils essentiels est la défiscalisation à laquelle chaque ministre en charge de l'outre-mer – ou presque – a laissé son nom en ajoutant un dispositif aux mesures existantes depuis la loi «Pons» de 1986¹⁰. Ces avantages ne

7 Il conviendra bien évidemment de distinguer ici le voyageur fiscal selon qu'il s'agit d'une personne physique ou d'une personne morale.

8 On entend ici par:

- paradis fiscaux des personnes morales ceux qui intéressent les entités juridiques dotées de la personnalité morale en fonction de leur lieu de résidence, de leur lieu de constitution de leur lieu d'activité commerciale ou de direction, ou de l'adresse de leur siège social;
- paradis fiscaux mixtes ceux qui peuvent convenir à la fois aux personnes physiques et morales;
- paradis fiscaux spécialisés ceux correspondant à des utilisations très spécialisées (management international par exemple).

9 V. en dernier lieu: loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour *le développement économique des outre-mer*, JORF, 28 mai 2009, p 8816.

10 La loi «Paul», héritière de la loi «Pons» permet une réduction du coût de l'investissement jusqu'à 30% de sa valeur, notamment dans les secteurs comme l'hôtellerie et l'immobilier polynésiens.

sont pas en eux même des éléments de qualification de paradis fiscal car ils ne permettent ni d'échapper au paiement de l'impôt du pays d'origine (et notamment de la France hexagonale) ni de bénéficier d'un régime fiscal plus avantageux que celui de ce pays (surtout en matière d'impôts sur le revenu ou des successions). Ces mesures font simplement partie de ce qui est communément appelé l'«interventionnisme fiscal» outre-mer. Mais là ne peut s'arrêter la démonstration, parce que pour parvenir aux conclusions italiennes issues du texte officiel de 2005, il faut, non seulement apprécier les facilités fiscales liées aux compétences internes du territoire polynésien (I), mais également rechercher les avantages qui peuvent découler de l'existence de compétences internationales reconnues à la Polynésie française (II)

I LES COMPETENCES FISCALES INTERNES DE LA POLYNESIE FRANCAISE

A 1^{ère} Discussion: La Polynésie Française est un Territoire Politiquement Autonome

La Polynésie française a connu une évolution institutionnelle et statutaire lui permettant d'accéder à une autonomie pleine et entière.

L'art. 74 C1958 tolère notamment un système institutionnel polynésien de nature politique ressemblant à celui d'un Etat (ministres, conseil des ministres, gouvernement...) et utilisant des techniques de nature constitutionnelle (motion de censure, dissolution de l'Assemblée...). Ce territoire, désormais qualifié de «pays d'outre-mer», bénéficie comme la Nouvelle-Calédonie de larges pouvoirs normatifs¹¹. La Polynésie française se gouverne «librement et démocratiquement» et les langues locales (tahitien, marquisien, paumotu et mangarévien) sont reconnues. Surtout, la France n'est compétente que dans un nombre restreint de matières, la Polynésie française détenant la compétence de principe¹². Elle est autorisée à prendre notamment des mesures favorables à la

Avec la loi «Flosse» il est possible pour une entreprise de déduire de son bénéfice imposable, de 30 à 60% du montant de son investissement, notamment dans les domaines de l'hôtellerie ou les golfs. De plus, de nombreuses aides à la création d'entreprises et création d'emplois existent tels que le FRED (fonds pour les restructurations de défense) et le FEI (fonds d'entraide des îles).

11 Cette dénomination est cependant dénuée d'effet de droit: 2004-490 DC, 12 février 2004, cons. 75 et 90.

12 La loi organique n°2004-192 du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française (LOPF ci dessous) prévoit cependant une procédure complexe de «codécision» concernant des matières telles que le droit des étrangers, le contrôle des infractions ou l'état et la capacité des personnes.

population polynésienne «en matière d'emploi, de droit d'établissement pour l'exercice d'une activité professionnelle ou de protection du patrimoine foncier» (art. 74 C1958). L'assemblée territoriale peut surtout adopter des «lois de pays» dans un domaine défini sur le modèle de l'art. 34 C1958: elle fixe en particulier «l'assiette, le taux et les modalités de recouvrements des impositions de toute nature»¹³. Le régime juridique des lois de pays à objet fiscal reste cependant des plus confus¹⁴. En effet, si les délibérations prises par l'assemblée polynésienne dans le domaine législatif (et donc de la fiscalité) s'appellent «lois de pays», elles n'ont pas la même signification que celle qui est connue en Nouvelle-Calédonie. Ces actes intervenant dans le domaine de la loi sont ici approuvés par décret et sont soumis à un «contrôle juridictionnel spécifique» du Conseil d'Etat. S'apparentant à un quasi contrôle de constitutionnalité des lois, ce contrôle obéit à certaines conditions et se différencie du contrôle de la légalité de droit commun: seule la haute juridiction administrative peut connaître d'un recours contre une loi de pays soit par voie d'action, soit par voie d'exception ou selon la procédure de déclassement. Il doit statuer dans un délai de 3 mois qui suit sa saisine. Si la loi de pays contrevient au bloc de légalité, elle n'est pas annulée mais simplement reconnue comme irrégulière: elle ne peut dès lors être promulguée. La matière fiscale connaît l'exception: les lois de pays en matière fiscale sont immédiatement attaques après promulgation¹⁵. Cette spécificité contentieuse n'en fait pas, en soi, un élément de qualification de paradis fiscal.

La Polynésie française dispose en revanche d'une autonomie interne entraînant sur le fond des particularités juridiques et fiscales avérées: certaines dispositions de la loi française n'ont aucune application sur le territoire polynésien (par exemple: certaines dispositions de la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984 relative à *la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises*); d'autres sont purement remplacées par des textes spécifiques à la Polynésie (par exemple: droit du travail, droit de la fonction publique ou de réglementation des prix). En ce qui concerne le domaine fiscal, la Polynésie française jouit d'une autonomie marquée par l'existence d'un code des impôts et d'un code des investissements propres au

13 Art 140 LOPF. Le conseil constitutionnel peut même «déclasser» une loi de la République intervenue dans un domaine de compétence de la Polynésie et lui permettre ainsi d'adopter des délibérations en cette matière.

14 CAA Paris, 7 mars 2008, *Syndicat de l'imprimerie, de la presse et de la communication*, n°05PA04207.

15 CE, 5 décembre 2008, *M. Flosse et autres*, n°320412 et avis TA Papeete du 14 avril 2008 n°03-2008. En conséquence de quoi, la promulgation doit être immédiate en pratique: CE, 3 avril 2006, *SEGC et autres*; *Fédération générale du commerce de Polynésie française*, n°288756 et n°289036.

territoire¹⁶. L'aspect le plus spectaculaire de cette autonomie est l'absence d'impôt sur le revenu, de droits de succession et d'impôt sur la fortune au sein du territoire. On notera cependant que le paysage fiscal de la Polynésie française a véritablement changé ces dernières années: institution de la contribution de la solidarité territoriale assimilable à l'impôt sur le revenu (1995); instauration progressive depuis 1998 de la TVA avec aujourd'hui trois taux (qui restent malgré tout réduits): 6%, 10% et 16%. Il existe par ailleurs un impôt sur les sociétés dont le mode de calcul est différent de celui calculé en France. Il s'agit d'un impôt sur les transactions qui n'a pas d'équivalent au plan national. Cette imposition ressemble à la TVA dans la mesure où elle frappe les ventes et les prestations de services à tous les stades; elle s'en différencie du fait de l'absence de droit à déduction. L'impôt sur les sociétés varie de 35 à 45%. Il est cependant possible d'opter pour l'impôt sur les transactions (qui est un impôt sur le chiffre d'affaires) de 5% en moyenne. Ce panorama – assez mince, faut-il l'avouer – plaiderait pour la qualification de paradis fiscal: autonomie politique, confusion des genres et fiscalité lacunaire.

En réalité, si la Polynésie française n'a pas développé son régime fiscal, c'est surtout parce que le système juridique n'est pas aussi étendu qu'en France. Il convient dès lors de ne pas confondre la cause fiscale et son objet. En ce sens, s'il n'existe pas d'impôt sur les successions, c'est parce que le régime de l'état civil est essentiellement régi par des règles coutumières et traditionnelles. En effet, le système familial polynésien ne doit pas être compris comme figé, administratif et possessif, à l'occidentale. La famille (*fetii*) est au contraire conçue comme un clan englobant grands-parents, cousins, petits-cousins, etc; il y a également, à côté des enfants naturels, les enfants adoptés (les *faamu*) confiés à leur naissance et le plus naturellement du monde à d'autres parents (oncle, tante, grands-parents), à une voisine ou à un couple de *popaa* cherchant un enfant à adopter. Ce mélange naturel et multiple entre enfants de sang et enfants de lait rend impossible une quelconque législation successorale. C'est encore plus vrai que les polynésiens entretiennent un rapport viscéral, quasi charnel, avec la terre natale (*fenua*); cela ne permet pas encore la mise en place effective d'un droit et d'une fiscalité foncière¹⁷. De même,

16 Les législations spécifiques au territoire de la Polynésie sont disponibles sur <www.contributions.gov.pf>.

17 D'ailleurs à la naissance, le placenta est récupéré et enterré dans la propriété familiale. Autrefois la terre était indivisible. Avec l'avènement de la société moderne et donc de la propriété privée, les batailles juridiques font rage entre les héritiers qui se disputent des parcelles de terre après d'interminables querelles familiales. V. à cet égard, parmi d'autres: Tribunal civil de première instance de Papeete, 4 juillet 2007, *Consorts Tuuhia c/ Polynésie française*, n°06/00027; CAA, 8

malgré l'instauration d'une fiscalité directe assurant des ressources propres aux communes, le système des impôts municipaux reste peu organisé sur le territoire¹⁸. Le gouvernement central de la Polynésie française participe ainsi aux recettes des communes par l'intermédiaire d'un Fonds Intercommunal de Péréquation (FIP) comme le gouvernement métropolitain le fait pour ses établissements publics. En définitive, l'autonomie politique confère au territoire polynésien une autonomie fiscale incomplète à l'égard de la France.

B 2^{ème} Discussion: La Polynésie Française est un Territoire Fiscalement Autonome

La Polynésie française échappe à la juridiction fiscale de la France alors même qu'elle relève encore de la souveraineté politique métropolitaine.

Cette organisation reste cependant ambiguë puisqu'il existe un domaine matériellement législatif qui ne relève pas de la loi de pays: les lois de finances et de financement de la sécurité sociale. C'est pourquoi, si le statut attribué à la Nouvelle-Calédonie n'a qu'un caractère transitoire et se situe hors du champ des autres catégories de collectivités territoriales, l'autonomie attribuée à la Polynésie alimente au contraire les questionnements sur la nature de l'Etat unitaire français en donnant le sentiment d'introduire une répartition des compétences de type fédéral ou régional. Or, à la différence de l'Ecosse, de la Belgique, de l'Espagne ou de l'Italie, le mimétisme s'estompe rapidement parce que l'assemblée polynésienne n'intervient ni dans le domaine du développement économique, ni dans celui de la justice ou de la police. De plus, sa compétence dépend en matière fiscale de celle exercée par la France métropolitaine¹⁹. L'existence du code de l'investissement est révélatrice de cet état: il s'adresse exclusivement aux investissements réalisés par des personnes physiques ou morales, tendant à favoriser la mise en œuvre des programmes de développement économique de la Polynésie (art. 1^{er} du présent code)²⁰. L'autonomie fiscale doit dès lors être analysée en l'espèce comme une simple déclinaison des spécificités politiques et géographiques du territoire pacifique français. Ainsi, les «*anamorphoses*» fiscales du territoire polynésien

juillet 2004, *Territoire de la Polynésie française c/ M. Pierre Frebault*, n°01PA011697; CAA Paris, 28 septembre 2004, *Mme Andrée Alezrah c/ Ministre de l'Outre-Mer*, n°01PA03486.

18 97-390 DC, 19 novembre 1997, cons. 10 à 12 et CE, 15 mars 2006, *M. Flosse et autres*, n°288331.

19 CE, 12 janvier 2007, *M. Flosse*, n°293542; n°293924 et n°294054.

20 Tourisme, élevage et agriculture, industries agro-alimentaires, activités de la mer, énergie renouvelable, communications interinsulaires et internationales, activités de production et de transformation. Sur le plan contentieux par ex.: V. CAA, Douai, 7 mars 2006, *M. et Mme Calmet*, n°05DA00379 ou CAA Paris, 26 juin 2009, *SA Polygoudronnage*, n°07PA03687.

relèvent d'une équation à inconnues multiples. La «*plongée dans les eaux troubles du droit polynésien*» tend en effet à montrer ces facteurs généraux aussi divers que les personnalités et les attaches personnelles entre la France et la Polynésie, et ce, en dehors même de toutes considérations financières ou fiscales. Pour prendre en considération ces éléments et ces enjeux, les traités internationaux signés par la France ne sont pas automatiquement applicables à la Polynésie française. Elle est qualifiée, sur le plan fiscal, comme un territoire indépendant et, sauf mention expresse, la législation française ne lui est pas applicable. Cette situation caractérise de manière générale les territoires et les collectivités d'outre-mer et n'est pas propre à la France: tel est le cas en particulier des Antilles néerlandaises qui disposent d'une très large autonomie interne tout en faisant partie du Royaume des Pays-Bas. De même, Gibraltar, Jersey, Guernesey, l'île de Man et, à des degrés divers, Anguilla, les Bermudes ou les Îles Cayman possèdent un dispositif fiscal spécifique. Porto-Rico, Guam et les Îles-Vierges américaines échappent à la juridiction fiscale fédérale des Etats-Unis²¹.

Cette évocation donnerait à nouveau raison au gouvernement italien et la France serait loin de donner elle-même l'exemple en matière de lutte contre les paradis fiscaux. Un rapport sénatorial rendu en 2002 relatif à la défiscalisation dans les DOM et les TOM a mis en lumière l'absence de procédures de contrôle et le nombre incertain de sanctions en la matière²². Se pose cependant ici un problème de définition, car, au sens des organisations internationales, les collectivités d'outre-mer n'appartiennent ni à la catégorie des paradis fiscaux, ni à celle des places off-shore: il s'agit au plus de «*zone d'ombres financières*». Ce phénomène n'est pas nouveau puisque sa naissance est quasiment concordante avec celle de l'impôt et inhérente à la stratégie financière mondiale. Ces vicissitudes cachent en réalité une attitude plus indulgente des Etats développés vis-à-vis des paradis fiscaux. En effet, la fuite des capitaux (car l'enjeu est là) devraient inciter les Etats à combattre tout système fiscal privilégié. Les Etats maintiennent, voire suscitent, pourtant l'existence de paradis fiscaux dans leur propre zone monétaire afin d'attirer les capitaux extérieurs et/ou préserver leur propre intérêt dans l'économie internationale. Comprise comme telle, la situation historique, géopolitique et géostratégique, voir même géoenvironnementale de la Polynésie justifie ce paradoxe français: les avantages fiscaux offerts visent à favoriser une activité

21 Tel est le cas pour la France en ce qui concerne aux sus de la Polynésie des îles Wallis-et-Futuna, des îles de l'océan indien et des Terres australes et antarctiques françaises.

22 Rapport d'information n°51, 6 novembre 2002.

économique en Polynésie, mais tout avantage octroyé se fait au détriment des Etats qui perdent au niveau de l'impôt ce que les contribuables gagnent à s'y installer. Il existe en ce sens une convention fiscale entre la France et la Polynésie, curieusement approuvée par simple décret, contre la double imposition en matière de revenus de capitaux mobiliers en date des 28 mars et 28 mai 1957²³. Cette convention prévoit notamment des règles d'assistance mutuelle administrative dans le domaine des échanges d'informations (art. 12-1) et dans celui du recouvrement (art. 13). On remarquera que l'art. 12-2 de la convention envisage une clause de secret qui empêche en principe la France de communiquer à un pays tiers, avec lequel elle serait liée par une convention prévoyant des échanges d'informations, des informations sur un ressortissant de ce pays tiers devenant résident polynésien²⁴. De telle sorte, la convention fiscale franco-polynésienne a les apparences formelles d'une convention bilatérale entre deux Etats indépendants mais reste sur le fond limitée aux seules relations fiscales entre la France et sa dépendance du Pacifique. Si cette convention est peu connue, elle n'est pas par ailleurs propre au seul territoire polynésien et à la République française. De tels accords existent entre la France et la Nouvelle-Calédonie ou entre la France et Saint-Pierre-et-Miquelon; les Antilles néerlandaises sont également liées aux Pays-Bas; Jersey ou l'Île de Man ont encore conclu des conventions fiscales avec le Royaume-Uni. Il faut donc entendre le terme de «convention» dans un sens large que celui reconnu par le droit international public: il inclurait des accords conclus

23 Décret n°57-924 du 1^{er} août 1957, JORF, août 1957, p.8056 (reproduit à l'annexe 5 du code des impôts polynésien).

24 En pratique, l'installation d'un résident français en Polynésie française conservant une résidence secondaire en France, ou bien la jouissance par un résident fiscal polynésien d'une résidence secondaire en France est source de complications, comme l'attestent de nombreux contentieux: V. parmi d'autres: CAA Bordeaux, 19 décembre 2005, *Trillard c/ ministre de l'économie, des finances et de l'industrie*, n°01BX01538; CAA Bordeaux, 7 février 2006, *M. et Mme René Fontaine*, n°02BX02639; CAA Paris, 17 octobre 2006, *M. Henry*, n°03PA00107. Le résident français est ainsi traité en France comme un résident étranger; il en résulte que, s'il dispose des biens immobiliers en France, il est normalement imposable sur un revenu fictif présumé correspondre à trois fois la valeur locative. Etant en principe considéré comme un étranger résidant en Polynésie, il doit supporter en outre les différents inconvénients (impôt sur les plus-values, nécessité de désigner un représentant fiscal...). Il risque surtout de se voir subitement imposé sur ses revenus mondiaux s'il a le mauvais goût de faire éduquer ses enfants en France et d'y passer quelques mois. Cette situation ne peut être résolue par la convention existante puisque, de par sa nature, une convention tendant à éviter les doubles impositions ne peut fonctionner précisément que s'il y a double imposition...ce qui n'est précisément pas le cas car la Polynésie française ignore l'impôt sur le revenu des personnes physiques. En fait, la structure juridique d'accueil est la notion française de résidence dès lors qu'il n'existe pas de nationalité polynésienne. La demande d'admission à la résidence se fait auprès du consulat de France du pays de résidence du demandeur et est soumise aux conditions de l'admission à résidence en France. De même, bien que la Polynésie française soit théoriquement française, le français qui veut s'y installer ne sera pas admis dans ce pays que s'il n'a pas un billet retour pour la métropole ou un contrat de travail.

par des sujets de droit international mais également ceux qui ne le sont pas entièrement.

Ce dispositif fait alors présumer une forme de paradis fiscal ou plutôt un système privilégié d'impôts car la question en filigrane est celle de la ligne de partage entre concurrence économique et concurrence fiscale. L'intention d'échapper à l'impôt est-elle présente? Le voyageur fiscal cherche simplement des allègements et les paradis fiscaux permettent d'attirer les devises et les investissements étrangers tout en évitant une trop grande et lointaine exportation des capitaux des nationaux (ce qui peut être d'un intérêt économique et géographique non négligeable). Dans le cas d'un système de concurrence économique, seule l'harmonisation des approches entre les pays peut colmater les brèches et assurer une pression fiscale uniforme, dissuasive de toute évasion; dans celui de la concurrence fiscale, l'imposition est une tendance naturelle des Etats qui doit être limitée. La problématique de ce débat est l'utilisation de l'impôt et le thème crucial de son contrôle par les Etats. Les pouvoirs publics français ont fait leur choix dès 1957 en instaurant sur sa dépendance polynésienne un droit spécifique en matière de développement. Ainsi, la convention franco-polynésienne n'est pas conforme au modèle OCDE et ne met pas en place un système dérogatoire conformément à l'art. 199 CGI puisque son champ d'application est limité pour la France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et pour la Polynésie à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers. Autrement dit, comme a pu le rappeler avec force le Conseil d'Etat, la Polynésie française n'est pas la France, ce qui ne fait pas d'elle un paradis fiscal; elle est simplement traitée comme une entité indépendante dans ses relations avec la métropole afin de tenir compte des aspirations locales polynésiennes²⁵. Il ne s'agit que d'une convention fiscale de droit interne conclue entre la France et un de ses territoires ultramarins²⁶. Cette singularité a conduit la France à reconnaître des compétences internationales à son territoire du Pacifique.

25 CE, 5 février 2001, *Zucchet*, n°215592; CE, 30 décembre 2002, *Cordier et Monnier*, n°215459.

26 Par analogie de celle en vigueur en Nouvelle-Calédonie: 83-160 DC, *Loi portant approbation d'une convention fiscales avec le territoire d'outre-mer de la Nouvelle-Calédonie et dépendances*, cons. 5.

II LES COMPETENCES FISCALES INTERNATIONALES DE LA POLYNESIE FRANCAISE

A 3^{ème} Discussion: La Polynésie Française est un Territoire Teconnu au sein de l'Union Européenne

La Polynésie française fait partie de la catégorie des «pays et territoires d'outre-mer» (PTOM) au même titre que les collectivités territoriales françaises non départementalisées. La notion de PTOM, prévue dans le traité de Rome du 25 mars 1957 et aujourd'hui codifiée aux art. 198 sqq. du Traité de Lisbonne, est distincte de celle de régions ultrapériphériques de l'art. 349 du Traité de Lisbonne. En effet, alors que les régions ultrapériphériques sont assimilables au territoire de l'UE, les PTOM n'en font pas partie mais entretiennent des relations privilégiées avec cette dernière. Il s'agit de vingt territoires relevant constitutionnellement du Danemark, de la France, des Pays-Bas et du Royaume-Uni. Parmi ceux-ci, l'annexe II du Traité mentionne les douze *overseas countries and territories* britanniques (les Bermudes, Anguilla, Montserrat, les îles vierges; les îles Caïman, Turks et Caicos; les îles Falkland et Sandwich; Sainte-Hélène; Pitcairn), Aruba et les Antilles néerlandaises ainsi que le Groenland. En ce qui concerne plus spécifiquement la France, la Nouvelle-Calédonie, la Polynésie Française, Mayotte et Saint-Pierre-et-Miquelon sont concernées par cette quatrième partie du traité de Lisbonne²⁷. Outre des facilités d'échanges, de libres circulations et d'aides financières et techniques, ces territoires n'appliquent pas le droit communautaire dérivé et les grandes libertés communautaires²⁸. Ils ont ainsi la possibilité de percevoir des droits à caractère douanier. La Cour de Justice de l'Union européenne a confirmé cette possibilité dans un arrêt du 12 février 1992 à propos de l'importation dans le territoire de la Polynésie d'un véhicule originaire de l'Allemagne²⁹. Elle fait cependant remarquer que les droits ou les taxes perçus doivent répondre nécessairement au développement et aux besoins de l'industrialisation de la Polynésie et doivent avoir pour objectif d'alimenter le budget du territoire. Elle note également que l'établissement ou la modification de tels droits ou taxes ne doivent donner lieu à aucune discrimination directe ou indirecte entre les importations en provenance des Etats membres. Ce dispositif est conforme aux relations que souhaitent entretenir les autorités européennes avec les

27 Ce régime dérogatoire n'exclut pas que l'euro soit la monnaie en cours, comme c'est le cas pour ces deux dernières collectivités.

28 V. CJUE, Aff C-181/97, 28 janvier 1999, *AJ Van, des Kooy /Staatssecretaris Van Financiën*, Rec I, p 483 ou CJUE, Aff. C-110/97, 22 novembre 2001, *Pays-Bas c/Conseil*, Rec I, p 8763.

29 CJUE, 12 février 1992, Aff. C-260/90, *Bernard Leplat c/ Territoire de la Polynésie française*, Rec I p 643.

pays et territoires d'outre-mer en général et aux principes de l'interventionnisme européen en particulier. La constitution d'une union douanière fut en effet l'un des premiers objectifs de la communauté économique européenne instituée en 1957 au travers de l'art.9 TCEE. La Communauté (puis l'Union européenne) a conclu d'autres accords de ce type, notamment avec la Turquie et avec les Etats du Maghreb. Faut-il y voir en l'espèce la preuve d'un paradis fiscal? La réponse pourrait être littéralement positive si on s'attache aux dix critères posés par les instances internationales. Parmi ceux-ci, il y a l'existence d'accords bilatéraux pour éviter une double taxation. Cette interprétation serait exagérée, d'autant que le gouvernement polynésien a entrepris une vague de réformes du système fiscal à partir de 1994 dans le but d'émanciper sa fiscalité locale des seules taxes à l'importation. Ainsi, la mise en place de la contribution sociale territoriale (CST), initialement destinée à financer la protection sociale de la population la plus démunie, et l'instauration de la TVA frappant toutes les opérations économiques, a permis de supprimer progressivement la perception de droits de douanes et de taxes à l'importation³⁰. Par voie de conséquence, le gouvernement polynésien met son régime fiscal en adéquation avec le droit européen et les conventions de l'OMC. De telle sorte, la Polynésie française n'est pas vouée à être un paradis fiscal.

Il n'y a en revanche rien d'étonnant à ce que l'on retrouve la plupart de ces pays ultramarins cités surnoisement ces derniers mois dans les listes des paradis fiscaux, mais là encore le problème n'a pas été objectivement examiné. Plus attachés à la liberté individuelle et au respect de la loi, les anglo-saxons font très clairement la distinction entre la fraude fiscale (*tax evasion*), que leurs lois condamnent sévèrement, et l'utilisation des textes fiscaux au mieux des intérêts de leurs affaires (*tax avoidance*), qui est parfaitement licite. Au cas d'espèce, l'UE entend garder des relations privilégiées avec ces dépendances d'outre-mer des Etats membres sans pour autant organiser un système de fraudes fiscales. La qualification de paradis fiscal doit être naïvement refusée à partir de ces éléments. A notre connaissance, Papeete n'est pas Georgetown, la Polynésie n'accueille pas de sociétés offshore comme dans les îles Vierges britanniques ou les Bermudes. C'est donc dans leurs propres miroirs que les Etats analysent la chose «paradis fiscal». En effet, rien n'est plus inéluctable que la mort et l'évasion fiscale; l'industrie mondiale de l'esquive fiscale témoigne au moins de la deuxième partie de l'aphorisme. Les italiens peuvent littéralement et jalousement encore avoir

30 Jusqu'à la suppression totale du «droit fiscal d'entrée» et la suppression partielle de plusieurs autres taxes et le plafonnement des droits de douanes à 15%. Les taux de la taxe de développement local, destinée à protéger la production locale, ont été augmentés.

raison dans ce cas mais sans convaincre le quidam polynésien. L'utilisation des paradis fiscaux n'est limitée que par l'imagination des individus, des compagnies et des fiscalistes pour conserver leurs actifs en toute sécurité et pour limiter l'impact fiscal des juridictions à haut niveau d'impôts dans lesquelles ils sont résidents. Les paradis fiscaux sont attractifs parce qu'ils sont à la fois des paradis bancaires et judiciaires. L'union douanière ne permet ni l'un, ni l'autre. Elle est simplement destinée à «octroyer» un espace commun caractérisé d'une part par la suppression des frontières douanières entre l'UE et la Polynésie et d'autre part par la mise en place de droits de douane similaires pour les produits en provenance d'espaces tiers. L'argument ne convainc pas, d'autant que l'Europe bancaire n'est pas encore véritablement achevée³¹. La CJUE n'a pas hésité par ailleurs à qualifier le tribunal de Papeete de juridiction française (au sens de l'art. 267 du Traité de Lisbonne et du renvoi préjudiciel), ce qui permet encore d'éviter une certaine impunité judiciaire³². Autrement dit, si la Polynésie française est un paradis fiscal, elle ne répond aujourd'hui qu'à une interprétation subjective – pour ne pas dire affective – du paradis. C'est encore plus vrai que le polynésien, homme de tradition orale, reste le plus souvent dans sa géographie de l'océan pacifique. C'est en ce sens que la Polynésie française a vu officiellement ses compétences internationales renforcées.

B La Polynésie Française est un Territoire Avancé au sein de la Société Internationale

La LOPF de 2004 renforce de manière significative les compétences internationales de la Polynésie française. Son statut organise un dispositif dès plus audacieux. Certaines dispositions impliquent la Polynésie dans son contexte international, d'autres la consacrent sur la scène internationale. Les premières concernent spécifiquement le territoire polynésien: l'art. 16 LOPF confirme la faculté qu'a son président de négocier et de signer des arrangements administratifs «*de portée limitée ou de nature technique rendus nécessaires par la mise en œuvre d'autres accords internationaux*»³³. De plus, à l'instar de la collectivité calédonienne, la Polynésie française peut disposer de représentations auprès des Etats voisins ou d'organisations internationales, les autorités de la République étant

31 Le code des impôts polynésien prévoit par ailleurs des impositions spéciales concernant les activités perlières et bancaires.

32 CJUE, 12 décembre 1990, aff jtes C.100/89 et C.101/89, *Kaefer et Procacci c/ France*, Rec. P 4647.

33 96-373 DC, 9 avril 1996, *Loi organique portant statut d'autonomie de la Polynésie française*. Par ailleurs, les accords internationaux conclus par le Président de la Polynésie dans le domaine de compétence de la collectivité doivent être «*soumis à la délibération de l'assemblée de Polynésie française*» (art.39 LOPF). Si ces accords interviennent dans le domaine législatif, l'assemblée doit intervenir par une loi de pays.

seulement tenues informées (art. 15 LOPF). Elle peut enfin signer des conventions de coopération avec des autorités non étatiques françaises ou étrangères, collectivités territoriales ou établissements publics (art. 17 LOPF). Elle peut surtout négocier – mais non conclure – des accords internationaux dans son domaine de compétences, sauf si l'Etat fait usage de son pouvoir de blocage dans un délai d'un mois (art. 39 LOPF).

Ce dispositif tend à confirmer cette autonomie et la capacité exceptionnelle qu'a le territoire polynésien sur le plan international. Liée à un contexte géopolitique compliqué tant interne qu'externe, la réalité est cependant totalement différente. L'étude des capacités internationales de la Polynésie française est en effet marquée par une position intermédiaire et confuse. Le Conseil constitutionnel a considéré que le dispositif issu de la loi organique de 2004 ne méconnaissait pas les prérogatives confiées aux autorités de la République en matière de relations internationales par la Constitution française du 4 octobre 1958³⁴. C'est en ce sens que la faculté accordée au président du territoire polynésien de nommer des représentants auprès d'Etats ou d'organismes internationaux ne saurait pas leur conférer un caractère diplomatique sans empiéter sur une matière exclusive de l'Etat. De même, le Conseil constitutionnel a observé que la participation de la Polynésie française aux compétences internationales de l'Etat est strictement encadrée par les autorités de la République; elle relève également des articles 52 et 53 C1958 (et donc dans le domaine des finances publiques). Autrement dit, les autorités polynésiennes ont des capacités internationales pour autant qu'elles n'entrent pas en concurrence avec celles assurées par le Président de la République et le ministre français des affaires étrangères. La Polynésie française a donc des «pouvoirs conventionnels» mais n'a pas la compétence. C'est en ce sens qu'il n'existe qu'une seule convention fiscale franco-polynésienne et non «des conventions» comme avait pu le laisser croire le Conseil d'Etat³⁵. Cette compétence circonscrite contredit la qualification de paradis fiscal accolée à la Polynésie française puisque son autonomie fiscale est trop subordonnée à l'Etat français. Cette autonomie n'est avantageuse pour la métropole que dans la mesure où elle ne fait que prévenir la fraude fiscale³⁶. De même, si les accords aériens bilatéraux

34 2004-490 DC 12 février 2004, *préc.*

35 CE, 5 février 2001, *Zucchet, préc.*; il s'agissait là d'une «*erreur de plume*» comme l'avait relevé fin 2002 le commissaire du gouvernement dans ses conclusions sur l'arrêt *Cordier et Monnet préc.*

36 Ordonnance n°2009-102 du 30 janvier 2009 relative aux *informations sur le donneur d'ordre qui doivent accompagner les virements de fonds à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-*

relèvent du champ des compétences polynésiennes, les autorités locales ne peuvent théoriquement que négocier les dessertes avec les Etats-Unis puisque les autorités françaises peuvent toujours s'opposer à ces négociations ou à leur authentification. Les taxes et redevances d'aéroport sont également l'enjeu de nombreux contentieux tant devant le Conseil constitutionnel que devant le Conseil d'Etat³⁷. Les juges métropolitains encadrent habituellement le champ d'application des taxes et des redevances aéroportuaires, de telle sorte qu'en la matière, le pouvoir parisien a une compétence fiscale quasi-générale et le territoire polynésien un pouvoir fiscal résiduel. Ne pouvant maîtriser totalement les voies de transports internationaux, la Polynésie ne répond pas aux critères du paradis fiscal. Bien loin du paradis fiscal, ces capacités internationales ne peuvent servir à faire entrer la Polynésie française dans cette catégorie.

Si cette communication avait déjà pour but de présenter le régime fiscal et financier de la Polynésie française, elle confirme également que la notion de paradis fiscal ne peut être prise que de manière politique. Elle peut surtout rendre le français très susceptible face à la position officielle italienne et renvoyer le peuple transalpin au bord du lac de Lugano dans son enclave gagnante de *Campione*. «Silence!», diront certains. La Polynésie française a toutes les caractéristiques obscures d'un paradis fiscal. C'était hier, car la situation économique et politique actuelle ne permet certainement plus de la définir comme telle. Son statut ambigu d'autonomie avancée et son instabilité politique contient aujourd'hui des éléments d'emprise du politique sur la vie économique qui ne favorise d'aucune manière l'économie polynésienne dans sa géographie. Comme le soulignait récemment un dessin illustrant les crises de la Polynésie, «il se passe un truc bizarre ici. Plus les caisses sont vides ... plus la mer se remplit!»³⁸ Le diagnostic est plus sérieusement inquiétant: comme Tanger ou Djibouti à une autre époque, la Polynésie française souffre malheureusement de polydipsie latente. Paradis (fiscal)? Rien n'est moins sûr. Le décret italien de 2005 mériterait certainement d'être abrogé. *Nana*.

Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna, JORF, 31 janvier 2009, p 1811.

37 2007-1 LOM 3 mai 2007 *rejetant une demande de la Polynésie française tendant au «déclassement» de dispositions figurant dans la loi n°2007-224 du 21 février 2007 portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer*; CE, 7 octobre 2009, *Société d'équipement de Tahiti et des Îles (SETIL)*, n°309499; CE 12 janvier 2006, *préc.*; CE, ord., 6 juillet 2006, *Président de la Polynésie française*, n°294135.

38 *Le Monde*, 11 mai 2010 *préc.*

BIBLIOGRAPHIE SOMMAIRE:

CABANNES (X. s.d.), *chronique de jurisprudence fiscale relative à la Polynésie française*, cette Revue depuis 2005

CALMETTE (J.-F.), *Les dispositions de la loi de développement économique des outre-mer en matière de contrôle des prix et de relance économique*, Droit administratif, juillet 2009, p.13

CASTAGNEDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, Paris, PUF, coll. Fiscalité, 2002, 376 p.

CHAMBOST (E.), *Guide des paradis fiscaux face à 1992*, Paris, Sand, 1989, 365 p.

BAZILLE (S.), *Quand la juridiction judiciaire assure la protection de la propriété publique en Polynésie française*, AJDA, 2007, p.2380

GRARD (L.), *Les compétences aériennes des collectivités d'outre-mer*, Revue de droit des transports, 1^{er} juillet 2007, p.24

GOUTHIERE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Ed. F. Lefebvre, 7^{ème} éd., 2007, 1151 p.

JOYAU (M.), *Les anamorphoses de l'autonomie de la Polynésie française*, Mélanges A.-H. MESNARD «L'homme, ses territoires, ses cultures», JGDJ, 2006, p. 265.

MANGIAVILLANO (A.), *Répartition des compétences fiscales en Polynésie française: la subordination des compétences «moyens» aux compétences «matérielles»*, Revue de Droit fiscal, 13 décembre 2007, p.17

MOYRAND (A.), *Les lois de pays en Polynésie française: bilan d'un quinquennat*, RDP, 2009, p.1577.

MOYRAND (A.), *Les systèmes de gouvernement des collectivités françaises du Pacifique (Nouvelle-Calédonie et Polynésie Française)*, RGCT, 1^{er} janvier 2010, p.11

ROUMELIAN (O.), *Quand Tahiti n'est pas le paradis... fiscal (À propos des arrêts du Conseil d'État (CE) des 5 février 2001 et 30 décembre 2002)*, LPA, 25 juin 2003, p.9

SAURA (B.), *Tahiti Ma'ohi. Culture, identité religion et nationalisme en Polynésie française*, Pirae, Au vent des îles, éd. de Tahiti, 2008, 528 p.

SCHOETTL (J-E.), *Rejet de la première demande de «déclassement» présentée par une collectivité d'outre-mer*, AJDA 2007, p.1076