

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE FRANCAISE – ANNEE 2012

Sous la direction de Xavier Cabannes, professeur à l'université de Picardie.

Avec les commentaires de Jacques Buisson, professeur émérite de l'université Paris Descartes; Jean-François Boudet, maître de conférences (HDR) à l'université Paris Descartes; Monelle Eckert Malécot, docteur en droit, chargée d'enseignements à l'université Paris Descartes et Delphine Gorecki, consultante, chargée d'enseignements à l'université de Picardie.

Pour cette huitième livraison¹ de la chronique annuelle de jurisprudence fiscale relative à la Polynésie française ont été retenus, parmi les nombreuses décisions rendues, deux arrêts du Conseil d'Etat et six arrêts de la cour administrative d'appel de Paris.

I CONSEIL D'ETAT

* **Conseil d'Etat, 21 mai 2012, req. 325933, SA Interoute**

Mots-clefs: «Régime particulier des bénéfices réinvestis» – Programme d'investissement – Exonération de l'impôt sur les bénéfices réinvestis – Retrait d'une décision implicite créatrice de droit (régime de la Polynésie française).

L'article 961-1 du code des impôts de la Polynésie française autorise une politique d'interventionnisme fiscal spécifique au territoire ultra-marin du Pacifique: «Les bénéfices réalisés par les entreprises soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés peuvent être affranchis dudit impôt, dans la mesure où ces bénéfices participent au financement d'un programme d'investissement ayant obtenu un agrément suivant les dispositions du chapitre 1^{er} du titre II de la présente partie. (...) La demande qui a pour objet l'exonération de l'impôt sur les bénéfices réinvestis doit être présentée au service des contributions au plus tard six mois après la date limite de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice dont les bénéfices sont affectés au financement des investissements. Cette demande doit

¹ Pour la jurisprudence des années 2004 et 2005, *Cette Revue*, volume 12, 2006, pages 143 à 162; pour la jurisprudence de l'année 2006, *Cette Revue*, volume 13, 2007, pages 193 à 221; pour la jurisprudence de l'année 2007, *Cette Revue*, volume 14, 2008, pages 199 à 229; pour la jurisprudence de l'année 2008, *Cette Revue*, volume 15, 2009, pages 125 à 144; pour la jurisprudence de l'année 2009, *Cette Revue*, volume 16, 2010, pages 195 à 210; pour la jurisprudence de l'année 2010, *Cette Revue*, volume 17, 2011, pages 97 à 118; pour la jurisprudence de l'année 2011, *Cette Revue*, volume 18, 2012, pages 141 à 163.

obligatoirement faire référence à la décision d'agrément du programme d'investissement dans lequel les bénéficiaires doivent être réinvestis et être accompagnée d'un document attestant de l'investissement réalisé. Toutefois, si aucune réponse n'est fournie au demandeur après un délai de quatre mois à compter du dépôt de la demande l'exonération est implicitement accordée». La SA Interoute, dont le siège est situé sur l'île de Tahiti, dans la zone industrielle de la Punaruu, entend profiter de cette exonération pour participer au financement d'un programme d'investissement. Elle introduit une demande le 4 octobre 2005 auprès des services du vice-président de la Polynésie, ministre du tourisme, de l'économie, des finances, du budget et de la communication. La société complète son dossier le 26 janvier 2006. Une décision de l'administration datée du 23 mai de la même année lui est notifiée le 30 mai 2006: ce courrier lui refuse le bénéfice du «régime fiscal des bénéficiaires réinvestis» prévu par les dispositions de l'article 961-1 du code des impôts. Il s'avère pourtant que cette notification a été envoyée à la société après l'expiration du délai de quatre mois fixé par les termes du dernier alinéa de l'article 961-1 du code des impôts de Polynésie française et qui avait commencé à courir le 26 janvier 2006, date à laquelle cette société avait complété sa demande d'exonération de l'impôt sur les bénéficiaires. Les responsables de la SA Interoute saisissent le tribunal administratif de Papeete puis la cour administrative d'appel de Paris, les deux premières juridictions rejetant sa requête à fin d'annulation de la décision du 23 mai 2006 (jugement 0600137 du 13 mars 2007, Cette revue, volume 14, 2008, p. 217, observations X. Cabannes, et arrêt 07PA01998 du 3 décembre 2008). Ils se pourvoient devant le Conseil d'Etat pour annuler la décision de la cour administrative d'appel de Paris. Réglant l'affaire au fond, la haute juridiction administrative leur donne raison le 21 mai 2012 et annule les décisions juridictionnelles comme celle de l'administration ministérielle en date du 23 mai 2006. Si la question posée aux juges est bien celle de la validité de la décision ministérielle incriminée, il s'agit plus précisément de savoir si ce refus de l'administration ne constitue pas en réalité un simple retrait illégal d'une autorisation implicite née du silence gardé sur la demande que la société lui avait présentée. Ce sujet constitue l'un des enjeux importants des évolutions du droit administratif contemporain, notamment au regard, certes de la sécurité juridique, mais également de la sécurité économique et financière des entreprises, car on est en droit de penser que la SA Interoute avait déjà anticipée en l'espèce toutes les dispositions pour investir dans ce programme. Le problème juridique plus spécifiquement posé ici est celui du retrait d'une décision administrative censée n'avoir jamais existé, annulation ne pouvant être effectuée que dans certaines conditions de délais. La solution la plus simple eut été, comme l'y invitait d'ailleurs les requérants, de faire application de l'article 23 de la loi 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec l'administration. Ce

texte dispose qu' «une décision implicite d'acceptation peut être retirée, pour illégalité, par l'autorité administrative:

- 1 pendant le délai de recours contentieux, lorsque des mesures d'information des tiers ont été mises en œuvre;
- 2 pendant le délai de deux mois à compter de la date à laquelle est intervenue la décision, lorsqu'aucune mesure d'information des tiers n'a été mise en œuvre;
- 3 pendant la durée de l'instance au cas où un recours contentieux a été formé».

C'était sans compter sur l'article 41 de cette même loi qui ne rend pas applicable de telles dispositions à la collectivité polynésienne. Cet argument n'est donc pas recevable. Ce n'est donc *a priori* qu'en analysant l'article 961-1 du code des impôts de la Polynésie, notamment dans sa dernière phrase, que le Conseil d'Etat apportera une solution avantageuse à la société requérante: «si aucune réponse n'est fournie au demandeur après un délai de quatre mois à compter du dépôt de la demande l'exonération est implicitement accordée». A cet égard, l'expiration du délai de quatre mois ayant commencé à courir le 26 janvier 2006 (date à laquelle la SA Interoute avait complété sa demande d'exonération de l'impôt sur les bénéfices), la décision datée du 23 mai 2006, mais «seulement» notifiée le 30 mai de la même année, procède en elle-même au «retrait de la décision implicite née du silence gardé par l'autorité administrative sur cette demande pendant ce délai et accordant cette exonération». Voilà ce que juge le Conseil d'Etat. L'autorité administrative est en conséquence dessaisie de son pouvoir d'appréciation et ne peut légalement retirer cette décision au motif qu'elle aurait été illégale en l'absence de disposition dans le code des impôts de Polynésie ou de toute autre disposition organisant le retrait de cette décision créatrice de droits. Il est vrai que la haute juridiction parisienne avait appliqué de manière solennelle le principe *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* en 1997 et en 2001 pour déconnecter clairement en droit métropolitain le délai de recours du celui de retrait, tant par leur durée que par leur point de départ (Conseil d'Etat, Assemblée, 24 octobre 1997, *Mme Laubier*, Recueil, page 371 et Conseil d'Etat, Assemblée, 26 octobre 2001, *Ternon*, Recueil, page 497, conclusions Seners). Dans cette droite ligne, la règle précisément fixée ne s'applique qu'aux décisions individuelles explicites créatrices de droits. Le retrait des décisions implicites créatrices de droits avait été interdit par le Conseil d'Etat, même si elles étaient illégales (Conseil d'Etat, Section, 14 novembre 1969, *Eve*, Recueil, page 498, conclusions Bertrand). La loi 2000-321 du 12 avril 2000 précitée a remis en cause cette dernière jurisprudence en distinguant les trois hypothèses sus-explicitées. Comme quoi, la rédaction des textes législatifs et

l'application rigoureuse dans le temps et dans l'espace de ces derniers s'avèrent être primordiaux – à défaut d'une efficacité redoutable – puisqu'en l'espèce, la haute juridiction administrative écarte formellement l'application de la loi 2000-321 pour la réhabiliter au fond dans une construction prétorienne toujours favorable aux contribuables et aux citoyens. L'arrêt du Conseil d'Etat en date du 21 mai 2012 s'inscrit donc parfaitement et logiquement dans la politique législative et jurisprudentielle des années 2000 en matière de retrait de décisions créatrices de droit, la démocratie administrative voguant sur l'ensemble du territoire français, y compris sur la Polynésie. On rappellera cependant que si le retrait d'un acte illégal créateur de droit, effectué par l'administration hors délai est illégal, cette illégalité n'est pas d'ordre public: elle doit avoir été soulevée par le requérant en première instance (Conseil d'Etat, avis, 3 mai 2004, *Leroux*, JCP A 2004, page 1801, note M.-C. Rouault). La société Interoute a soulevé ce moyen devant le tribunal de Papeete alors même qu'il a été jugé que l'article 23 de la loi 2000-321 ne s'appliquait pas en Polynésie: l'arrêt du Conseil d'Etat du 21 avril 2012 inaugure alors peut-être une avancée en ce sens pour le droit métropolitain, même s'il est vrai que ladite espèce ne sera que «seulement» mentionnée dans les tables du recueil Lebon. **Jean-François Boudet**

* * *

*** Conseil d'Etat, 9 juillet 2012, req. 331842, *Groupement d'intérêt économique Bora Bora Bail***

Mots-clefs: Appel – Code de justice administrative (articles R. 222-13, 5°, et R. 811-1) – Cotisations d'impôt foncier – Décharge – Impôts locaux

L'arrêt du Conseil d'Etat est court et peut donc être, pour une fois, reproduit quasi-intégralement:

«Considérant qu'aux termes de l'article R. 811-1 du code de justice administrative: "(...) Dans les litiges énumérés aux 1°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8° et 9° de l'article R. 222-13, le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort. (...)»; que sont mentionnés, au 5° de l'article R. 222-13 du même code, les recours relatifs "aux impôts locaux autres que la taxe professionnelle";

Considérant que le litige porté par le GIE Bora Bora Bail devant le tribunal administratif de la Polynésie française tend à la décharge de cotisations d'impôt foncier sur les propriétés bâties; que cet impôt a été institué par une loi du pays modifiant le code des impôts de la Polynésie française en vertu des compétences qui sont dévolues à cette collectivité, y compris dans le domaine réservé au législateur en métropole, par l'article 13 de la loi organique portant statut de la Polynésie française; qu'il est perçu au profit de la Polynésie française comme une

recette de son budget général afin de financer non seulement les dépenses résultant de l'exercice de ses compétences comme collectivité territoriale mais aussi celles transférées par la loi organique et exercées en métropole par l'Etat; qu'il n'est pas au nombre des impôts locaux mentionnés à l'article 53 de cette loi organique, spécifiques aux communes; que, dès lors, il ne saurait être regardé, alors même qu'il est perçu au profit d'une collectivité territoriale, et contrairement aux impôts locaux mentionnés par l'article 53 de la loi organique, comme un impôt local au sens et pour l'application des articles R. 222-13 et R. 811-1 du code de justice administrative; que, par suite, le litige n'est pas au nombre de ceux dans lesquels les tribunaux administratifs statuent en premier et dernier ressort en application de ces dispositions; qu'il y a lieu, en conséquence, d'attribuer à la cour administrative d'appel de Paris le jugement de la requête du GIE Bora Bora Bail tendant à l'annulation du jugement du 31 mars 2009 du tribunal administratif de la Polynésie française».

Le GIE Bora Bora Bail, en raison des méandres d'une opération d'investissement qu'il n'appartenait pas ici au Conseil d'Etat de connaître, réclamait une décharge complète de l'impôt foncier au titre des années 2003 à 2006. Le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté cette demande par un jugement en date du 31 mars 2009. Le GIE Bora Bora Bail ayant interjeté appel de ce jugement, le président de la cour administrative d'appel de Paris a renvoyé par ordonnance (09PA04102) l'affaire au Conseil d'Etat. En effet, il a estimé que le jugement rendu par le tribunal administratif ne pouvait faire l'objet que d'un pourvoi en cassation, en application des articles R. 222-13, 5°, et R. 811-1 du code de justice administrative.

Selon l'article R. 222-13, 5°, du code de justice administrative, «le président du tribunal administratif ou le magistrat qu'il désigne à cette fin et ayant atteint au moins le grade de premier conseiller ou ayant une ancienneté minimale de deux ans statue en audience publique et après audition du rapporteur public (...): sur les recours relatifs aux taxes syndicales et aux impôts locaux autres que la taxe professionnelle». L'article R. 811-1, alinéa 2, du code de justice administrative dispose que «dans les litiges énumérés aux 1°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8° et 9° de l'article R. 222-13, le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort». En matière d'«impôts locaux», le tribunal administratif statue donc en premier et dernier ressort. Pour cette raison, le président de la cour administrative d'appel de Paris a jugé que sa juridiction n'était pas compétente pour connaître d'un appel relatif à l'impôt foncier polynésien. Le Conseil d'Etat, quant à lui, n'a pas vu dans cet impôt foncier l'un des «impôts locaux» visés à l'article R. 222-13 du code de justice administrative. La haute juridiction administrative a déjà pu, par le passé, dessiner les contours, pour l'application des articles R. 222-13, 5, et R. 811-1 du code de

justice administrative, de la notion d' «impôts locaux». Ainsi, à titre d'exemple, le Conseil d'Etat a pu accueillir, au sein des «impôts locaux» de l'article R. 222-13, 5°, la taxe locale d'équipement (3 septembre 2008, req. 300045, *Aéroport de Bâle-Mulhouse*) et, à l'inverse, il a pu en exclure la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage en Île-de-France (9 novembre 2005, req. 275163, *Société Cliniques chirurgicales SA*).

Concernant l'impôt foncier polynésien, celui-ci n'est pas un impôt local au sens des deux articles du code de justice administrative. Depuis la loi organique du 27 février 2004 les compétences de la Polynésie en matière fiscale sont largement connues (il faut dire que l'abondant contentieux en la matière y a beaucoup aidé). Selon les articles 13 et 14 de la loi organique, la collectivité polynésienne est compétente en matière fiscale. En effet, l'article 13 dispose que «les autorités de la Polynésie française sont compétentes dans toutes les matières qui ne sont pas dévolues à l'Etat par l'article 14». Or, au nombre des matières relevant de la compétence des autorités de l'Etat ne figure pas la fixation des règles en matière fiscale. La Polynésie, on le sait bien, est fiscalement autonome. La Polynésie peut donc créer ses propres impositions de toute nature destinées à alimenter le budget territorial. En outre, la Polynésie peut créer des impositions de toutes natures au profit des communes. En effet, l'article 53 de la loi organique du 27 février 2004 prévoit que «la Polynésie française institue des impôts ou taxes spécifiques aux communes, y compris sur les services rendus. Le taux de ces impôts et taxes ainsi que les modalités de leur perception sont décidés par délibération du conseil municipal dans le respect de la réglementation instituée par la Polynésie française». C'est donc tout à fait logiquement que l'article 140 de la loi organique liste l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature au nombre des matières qui relèvent du champ des lois du pays.

Les autorités de la Polynésie sont donc compétentes pour créer des impositions se situant à deux niveaux différents: d'une part, elles peuvent créer des impôts territoriaux qui bénéficieront au budget de la Polynésie pour financer les compétences du territoire et d'autre part, elles peuvent créer des impôts communaux. Ces derniers sont, au sens des articles R. 222-13 et R. 811-1 du code de justice administrative, des «impôts locaux». Par contre, l'impôt foncier, à l'origine du contentieux, a été créé par une loi du pays au profit de la Polynésie. Cette recette fiscale, abondant le budget général de la collectivité polynésienne, permet de financer tant des dépenses résultant de compétences exercées comme collectivité territoriale que des dépenses résultant de compétences transférées par l'Etat et exercées en métropole par lui. Le Conseil d'Etat se refuse donc à y voir un impôt local au sens des dispositions du code de justice administrative. Il est vrai qu'en rédigeant au milieu des années 1990 la disposition à l'origine de l'article R.

222-13 du code de justice administrative, le législateur n'envisageait certainement pas le cas de ce type de recettes fiscales. Tout au plus, envisageait-il les grands impôts locaux dont la taxe d'habitation et les deux taxes foncières (au-delà de la similitude des appellations -impôt foncier dans un cas et taxes foncières dans l'autre- il s'agit là d'impositions aux régimes juridiques différents). Si le Conseil d'Etat a élargi le périmètre des impositions visées par l'article R. 222-13 du code de justice administrative (en y incorporant par exemple, comme cela a été vu, la taxe locale d'équipement), il s'est refusé à rabaisser au simple rang d'impôts locaux, les prélèvements fiscaux créés par le biais d'une loi du pays par une collectivité dotée de l'autonomie pour financer ses compétences, dont certaines sont, en métropole, exercées par l'Etat lui-même (il ne s'agit pas ici à notre sens que d'une question de standing; cette solution est parfaitement logique au vu du statut spécial de la Polynésie française... il n'est 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). Ces prélèvements fiscaux ne sont pas de ceux dont on peut se contenter que les tribunaux administratifs statuent en premier et dernier ressort. **Xavier Cabannes**

II COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS

*** Cour administrative d'appel de Paris, 2 mars 2012 (2 espèces), req. 10PA03148, Territoire de la Polynésie française c/ Sté Ravai'ai Rau 8 et req. 10PA03149, Territoire de la Polynésie française c/ Sté Ravai'ai Rau 1**

Mots-clefs: Contribution des patentes – Délais – Irrecevabilité – Réclamation préalable – Saisine directe du juge

Selon l'article R. 421-5 du code de justice administrative, «les délais de recours contre une décision administrative ne sont opposable qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision». Cette disposition est d'application on ne peut plus classique.

Selon l'article 611-2 du code des impôts territoriale, «[l]e contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au Président de la Polynésie française». L'article 611-3, quant à lui, dispose que:

«1 - Pour être recevables, les réclamations doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas:

a) de la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement; b) du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné

lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement; c) de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.

2 - Toutefois, dans les cas suivants, les réclamations doivent être présentées au plus tard six mois à compter, selon les cas:

a) de la réception par le contribuable d'un nouvel avis d'imposition réparant les erreurs d'expédition que contenait celui adressé précédemment; b) de la date à laquelle les retenues à la source et les prélèvements ont été opérés s'il s'agit de contestations relatives à l'application de ces retenues; c) de la date à laquelle le contribuable a eu connaissance certaine des cotisations d'impôts directs établies à tort ou faisant double emploi.

3 - Indépendamment des délais généraux faisant l'objet des paragraphes 1 et 2 ci-dessus, les réclamations sont recevables dans un délai de trois mois à compter du jour où le contribuable a eu connaissance par un commandement signifié à son encontre de l'existence de l'imposition».

Partant de là, le juge d'appel estime que l'absence, sur l'avis d'imposition ou sur l'avis de mise en recouvrement adressé au contribuable, de la mention du caractère obligatoire de la réclamation préalable prévue à l'article 611-2 et des délais dans lesquels le contribuable doit déposer cette réclamation «est de nature à faire obstacle à ce que les délais prévus par l'article 611-3 (...) soient opposables au contribuable».

Il apparaît que les avis d'impositions adressés aux contribuables comportaient, au verso, sous l'intitulé «Si vous avez une réclamation à formuler», les mentions suivantes: «Écrivez à Monsieur le Président du Gouvernement de la Polynésie française au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle (voir la date au recto). Votre lettre doit: - indiquer les impôts concernés et les motifs de votre réclamation; - être accompagnée de l'avertissement ou d'une copie ou d'un extrait de rôle délivré par le Comptable du Trésor chargé du recouvrement».

La cour administrative d'appel de Paris a décidé que «pour précises qu'elles soient, ces mentions n'indiquaient cependant pas l'irrecevabilité d'une saisine directe du juge administratif, que l'absence de cette indication prive de toute portée l'indication des voies et délais de recours, de sorte que les délais prévus par l'article 611-3 du code des impôts de la Polynésie française sont inopposables au contribuable».

Il convient de remarquer que les articles 611-2 et 611-3 du code des impôts territorial reprennent le contenu des articles R. 190-1 («Le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une

réclamation au service territorial, selon le cas, de la direction générale des finances publiques ou de la direction générale des douanes et droits indirects dont dépend le lieu de l'imposition») et R. 196-2 («Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts directs locaux et aux taxes annexes doivent être présentées à l'administration des impôts au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle, selon le cas: a) De la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement; b) De la réalisation de l'événement qui motive la réclamation; c) De la réception par le contribuable d'un nouvel avis d'imposition réparant les erreurs d'expédition que contenait celui adressé précédemment; d) Au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de cotisations d'impôts directs établies à tort ou faisant double emploi; e) Du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement») du livre des procédures fiscales. Partant de là, la solution de la cour parisienne devrait être aussi applicable aux impôts métropolitains: pour que les délais de l'article R. 196-2 du livre des procédures fiscales soient opposables il faudrait que les avis adressés aux contribuables locaux mentionnent le caractère obligatoire de la saisine préalable de l'administration à peine d'irrecevabilité d'une saisine directe du juge administratif. Dans un tel cas l'administration métropolitaine des finances publiques a du souci à se faire. En effet, au dos de l'avis d'imposition 2012 à la taxe d'habitation, il est indiqué: «si vous souhaitez contester le montant de votre impôt, faites votre réclamation depuis votre espace personnel sur impots.gouv.fr ou par courrier à votre centre des finances publiques, avant le 31 décembre 2013 [suivent des précisions sur la demande de sursis de paiement]». Aucune mention du caractère obligatoire de cette demande préalable donc. Une phrase identique figure au dos de l'avis d'imposition 2012 aux taxes foncières. Qu'en est-il des impôts nationaux ? En ce qui concerne, par exemple, l'impôt sur le revenu (ici, pour le délai de réclamation, on se référera non pas à l'article R.196-2 mais à l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales), l'avis d'imposition 2012 porte la mention suivante: «si vous souhaitez contester le montant de votre impôt, faites votre réclamation depuis votre espace personnel sur impots.gouv.fr ou par courrier à votre centre des finances publiques, avant le 31 décembre 2014 (dans les conditions prévues aux articles R. 190-1, R. 196-1, R. 196-3 du livre des procédures fiscales)». Là encore aucune mention du caractère obligatoire de la réclamation préalable à peine d'irrecevabilité de la saisine directe du juge! Les délais de réclamations ne sont-ils donc dès lors plus opposables aux contribuables locaux et nationaux en métropole?

Si la précision du caractère obligatoire de cette réclamation préalable devra être sans nul doute mentionnée à l'avenir, le juge administratif a néanmoins pris soin de préciser que son absence ne rend pas systématiquement inopposable les délais prévus au livre des procédures fiscales. En effet, encore faut-il que cette absence de

mention ait été préjudiciable au contribuable-requérant. Ainsi, la cour administrative d'appel de Lyon (14 juin 2012, req. 11LY02304, *Ministre du Budget c/ EARL Gaston et fils*) a pu préciser que lorsqu'un contribuable «qui n'a pas saisi directement le juge de l'impôt, a formé une réclamation au-delà des délais dont elle avait été régulièrement informée», «la circonstance que l'avis de mise en recouvrement des impositions litigieuses ne comportait pas la mention de l'irrecevabilité d'une saisine directe du juge administratif est sans incidence sur l'irrecevabilité de la réclamation formée par [le contribuable]». De même, récemment, le Conseil d'Etat, dans une décision du 26 mars 2012 (req. 325404, *Ministre du Budget c/ Société Sonavi*), reconnaît que le juge d'appel peut, «sans commettre d'erreur de droit, juger insuffisantes les mentions figurant sur les avis de mise en recouvrement au motif qu'elles n'indiquaient pas l'irrecevabilité d'une saisine directe du juge administratif» (pour la décision d'appel: cour administrative d'appel de Paris, 19 décembre 2008, req. 07PA04570, *Société Sonavi*). Par contre, «dès lors que le contribuable, qui a été régulièrement informé du service auquel il devait présenter sa réclamation et des délais dont il disposait pour ce faire, a effectué cette réclamation avant de saisir le juge mais hors des délais fixés, la circonstance qu'il n'ait pas été informé du caractère obligatoire de cette réclamation préalable est sans incidence sur l'opposabilité des délais dans lesquels elle devait être formée». Aussi, le juge d'appel ne peut «pour annuler les ordonnance du [tribunal] qui avaient rejeté comme tardives les demandes de la société Sonavi, déduire l'inopposabilité au contribuable des délais prévus aux articles R. 196-1 et R. 196-3 du livre des procédures fiscales de la seule absence de l'indication du caractère obligatoire de la réclamation préalable, dès lors que l'irrecevabilité qui lui avait été opposée était fondée sur la méconnaissance d'une règle de recevabilité dont il avait été régulièrement informé et dont le respect ne dépendait pas de la connaissance de l'irrecevabilité d'une saisine directe du juge».

Le Conseil d'Etat fait donc la différence entre d'une part, les contribuables ayant saisi, faute de mention sur le document envoyé par l'administration fiscale (avis d'imposition ou avis de mise en recouvrement), directement le juge de l'impôt et d'autre part, les contribuables ayant saisi au préalable l'administration fiscale au-delà du délai dont ils ont été informés, celui-ci étant systématiquement mentionné sur les documents qu'il reçoit. Dans le premier cas, l'absence de la mention du caractère obligatoire de la réclamation préalable ayant entraîné l'irrecevabilité de la saisine directe du juge de l'impôt, les délais prévus par le livre des procédures fiscales ne seront pas opposables au contribuable: l'absence de cette mention lui a été préjudiciable. Dans le second cas, le contribuable ayant, comme il se doit, saisi au préalable l'administration fiscale, mais tardivement, il n'y a aucune raison pour qu'il puisse bénéficier de l'inopposabilité des délais comme s'il avait saisi directement le juge de l'impôt, au prétexte que les documents envoyés par

l'administration fiscale ne comporteraient pas la mention du caractère obligatoire de la réclamation préalable à laquelle il a procédé. Son impossibilité à respecter les délais, posés par le livre des procédures fiscales, n'est nullement la conséquence de la saisine directe par erreur du juge de l'impôt, à raison du défaut de mention incriminé, mais de la saisine tardive au préalable de l'administration, à raison de sa propre lenteur.

Dans les espèces polynésiennes, la formulation des décisions du juge d'appel (antérieures de quelques jours à la décision du Conseil d'Etat du 26 mars 2012) ne nous paraît pas en phase avec la position de la haute juridiction administrative. En effet, le juge d'appel décide (10PA03149) que, compte-tenu de l'absence de la mention du caractère obligatoire de la saisine préalable de l'administration, «la réclamation de la société en date du 31 août 2009, en tant qu'elle concernait les cotisations de contribution des patentes mises à la charge de celle-ci au titre des années 2002, 2003 et 2004, n'était pas tardive» (formulation similaire pour 10PA03148). Les requérants (les sociétés Ravai'ai Rau 1 et 8) ont donc bien adressé des «réclamations» au Président de la Polynésie française avant de saisir le juge. Le juge d'appel a ici déduit l'inopposabilité au contribuable du délai prévu à l'article 611-3 du code des impôts territorial de la seule absence de l'indication du caractère obligatoire de la réclamation préalable, sans chercher à savoir si cette absence lui avait été préjudiciable et si l'irrecevabilité n'était pas fondée sur la méconnaissance d'une règle de recevabilité dont il avait été informé régulièrement (le non-respect du délai pour introduire sa réclamation auprès du Président de la Polynésie française figurant au verso de l'avis d'imposition). S'il est saisi en cassation, le Conseil d'Etat demandera au juge d'appel de revoir sa copie... **Xavier Cabannes**

* * *

*** Cour administrative d'appel de Paris, 13 avril 2012 (2 espèces), req. 10PA02628, SARL Salaisons de Tahiti et req. 10PA04911, SARL Salaisons de Tahiti**

Mots-clefs: Agrément fiscal – Actes indivisibles – Conclusions irrecevables

L'analyse des liens d'indivisibilité entre les prescriptions d'un acte administratif est délicate et repose exclusivement sur l'office du juge (Conseil d'Etat, Section, 2 avril 1954, *Demoiselles Thévenot et Saumont*, Recueil, page 210). La cour administrative d'appel de Paris vient de le rappeler dans une affaire polynésienne dont les faits sont simples.

La société requérante qui avait pour projet de construire une nouvelle usine agroalimentaire, sollicitât un agrément du Président de la Polynésie française afin

de bénéficier du régime fiscal d'incitation à l'investissement prévu par les articles L 911-1 et suivants du code des impôts de la Polynésie. Le bénéfice du régime fiscal de faveur lui fut octroyé sous une condition relative à l'achat d'une quantité minimale, au demeurant non négligeable (30%), de viande d'origine locale à un prix plafond fixé par arrêté.

L'entreprise tahitienne de salaison, après avoir été déboutée par le tribunal administratif, demande à la cour l'annulation partielle de la décision du Président de la Polynésie en tant qu'elle assortit l'agrément de conditions particulières.

L'annulation partielle est possible dans la mesure où la décision ne forme pas un tout indivisible (Conseil d'Etat, 8 février 1985, *Raballaud*, req. 40185). A défaut, comme le rappelle la cour en l'espèce, «le juge administratif, lorsqu'il est saisi de conclusions tendant à l'annulation partielle d'un acte dont les dispositions forment un tout indivisible, est tenu de rejeter ces conclusions comme irrecevables, quels que soient les moyens invoqués contre la décision attaquée».

La cour administrative d'appel de Paris applique à la chose fiscale la méthode jurisprudentielle établie par le Conseil d'Etat en matière d'indivisibilité des actes individuels assortis de conditions particulières. Dans le cas présent, une annulation partielle pourrait être assimilée à une réformation de l'acte, ce qui ne rentre pas dans le cadre des pouvoirs du juge de l'annulation qui «doit refuser de réformer un acte tel que l'administration a cru devoir l'établir (...) et s'abstenir de substituer à l'appréciation de l'administration celle de son juge» (M. Roux, conclusions sur Conseil d'Etat, 5 novembre 1984, *Association du littoral de la presqu'île de Crozon*, req. 18098, cité par M. Staub, «Vers une plus grande divisibilité des actes administratifs», LPA, 2005, n° 9, p.16). La cour s'est bien gardée de faire acte d'administrateur en remettant en cause, par une annulation partielle, le pouvoir d'appréciation discrétionnaire dont dispose l'administration en matière d'agrément fiscal. Une telle solution eut été juridiquement critiquable et opportunément non souhaitable. La modération du juge administratif (pour une attitude contraire, voir la jurisprudence du Conseil d'Etat en matière d'autorisation d'urbanisme qui échappe de plus en plus au principe de l'indivisibilité, Conseil d'Etat, 10 mai 1996, *Société du port de Toga et autres*, Recueil, page 174) permet d'inscrire la fiscalité dans la catégorie des contentieux réceptifs à la théorie de l'indivisibilité. Elle y siège à côté de ceux relatifs à la fonction publique (voir Conseil d'Etat, 6 novembre 2000, *Gregory*, Recueil, page 1154) ou aux élections (voir Conseil d'Etat, 31 mars 1999, *Elections territoriales en Polynésie française*, req. 2000711).

L'indivisibilité de l'acte ainsi établie, le juriste pourra cependant regretter que la concision de la jurisprudence de la cour administrative d'appel de Paris ne permette pas de déduire la technique utilisée pour arriver à cette conclusion: une analyse

traditionnelle subjective liée à l'intention de l'auteur de la décision ou l'approche objective mettant en avant les conséquences qu'auraient la disparition de la condition sur la structure et l'équilibre de l'acte (voir, Conseil d'Etat, 14 avril 1999, *Syndicat des médecins libéraux*, Recueil, page 139, RFDA 1999, page 1204; Conseil d'Etat, Section, 30 avril 2003, *Syndicat professionnel des exploitants des réseaux d'eau et d'assainissement*, Recueil, page 189) .

En tout état de cause, cette jurisprudence de la cour est certes dénuée de surprise, mais elle évite toutefois, «en cette période de disette budgétaire» (voir l'appréciation de X. Cabannes dans cette Revue, 2012, volume 18, page 148), de considérer les conditions justifiant l'octroi d'un régime fiscal de faveur comme accessoires ou optionnelles. Elles sont la raison d'être économique de la décision discrétionnaire et ne peuvent donc être dissociées de l'agrément. L'agrément fiscal privé de ses conditions n'aurait ni sens, ni portée pratique. **Monelle Eckert Malécot**

* * *

*** Cour administrative d'appel de Paris, 8 juin 2012, req. 10PA05400**

Mots-clefs: Droit de communication – Vérification de comptabilité – Compétence du vérificateur – Garanties accordées au contribuable.

Aux termes de l'article 412-1 du code des impôts de la Polynésie Française, «Les agents de la direction des impôts et des contributions publiques vérifient sur place la comptabilité des contribuables et les autres documents dont la tenue est obligatoire en vertu du présent code».

Pour lutter contre la fraude à la TVA, la vérification de comptabilité ainsi que l'usage du droit de communication constituent des armes solides à la disposition du service des contributions, qu'il est nécessaire de concilier avec un florilège de garanties accordées au contribuable. L'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris en date du 8 juin 2012, ayant validé la légalité de l'ensemble de la procédure, illustre les limites de cette nécessaire conciliation.

Les faits de l'espèce sont assez simples. Un entrepreneur polynésien a fait l'objet d'une procédure de taxation d'office, en l'absence de production d'une comptabilité, à l'issue de laquelle ont été mis à sa charge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée. Lors de cette vérification de comptabilité, le service des contributions a, dans le cadre de l'article LP 441-1 du code des impôts de la Polynésie Française, fait usage de son droit de communication, afin d'obtenir les relevés de compte bancaire du contribuable.

Pour obtenir décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, le requérant invoque l'illégalité de la procédure de vérification de comptabilité fondée tant sur

l'incompétence du vérificateur que sur le non-respect des garanties qui encadrent les prérogatives de contrôle de l'administration fiscale - illégalité de la dérogation au secret professionnel, défaut de débat oral et contradictoire et communication des documents. La cour administrative d'appel de Paris rejette de façon parfaitement logique l'ensemble de ces arguments.

Rares sont les décisions contestant la compétence du vérificateur sur la base du droit fiscal polynésien - la cour administrative d'appel de Paris a eu à en connaître seulement par deux fois (voir, CAA Paris, 23 novembre 2007, *Société Tahiti Pharm*, req. 04PA00774). En l'espèce, l'argument soulevé devant la cour administrative d'appel de Paris est fondé de façon inédite sur l'incompétence *rationae temporis* du vérificateur. Le requérant soulève l'absence de publicité au Journal officiel de l'acte de titularisation et d'affectation de l'agent du service des contributions de la Polynésie Française ayant conduit la procédure de vérification. Il excipe également de l'illégalité de la circulaire 8 CM du 19 octobre 1984, relative à la signature du courrier. Ces deux premiers axes argumentatifs se rattachent classiquement à la théorie générale de l'acte administratif et permettent de préciser les conditions relatives à la compétence de l'agent.

La cour administrative d'appel de Paris a tout d'abord fait une exacte application du principe de non-invocabilité d'une circulaire dénuée de caractère impératif et général dégagé par la jurisprudence *Duvignère* du Conseil d'Etat du 18 décembre 2002 (RFDA 2003, page 280, conclusions P. Fombeur). La circulaire en cause, «dépourvue de caractère réglementaire», n'est pas invocable.

Par ailleurs, la publication des lois et des règlements au Journal officiel est, certes, nécessaire pour qu'une disposition législative ou réglementaire produise un effet juridique. Cependant le régime des mesures individuelles diffère. Dès 1952, pour une décision de nomination des fonctionnaires, la jurisprudence a reconnu que les actes individuels prennent effet dès leur signature, dès lors qu'ils sont favorables à leurs destinataires (Conseil d'Etat, Section, 19 décembre 1952, *Demoiselle Mattéi*, Recueil, page 594). C'est donc à très juste titre que la cour administrative d'appel de Paris a rappelé en l'espèce que «la circonstance, à la supposer établie, que ces arrêtés de titularisation et d'affectation n'auraient pas été régulièrement publiés est sans influence sur la validité des actes pris par l'agent en cause, qui entraînent dans les attributions de son emploi, dès lors [que l'agent] était habilité à les prendre dès la signature des décisions individuelles lui conférant ses fonctions».

Ainsi, outre l'exigence d'assermentation rappelée à l'article 411-1 du code des impôts de la Polynésie Française, l'habilitation à opérer le contrôle de comptabilité nécessite naturellement que l'agent soit régulièrement titularisé et affecté (ce qu'avait déjà rappelé la cour administrative d'appel de Paris dans son arrêt du 23

novembre 2007, *Société Tahiti Pharm*, précité). Enfin, l'habilitation doit être considérée comme régulière dès la signature du titre d'affectation de l'agent.

L'agent vérificateur reconnu compétent, la cour administrative d'appel a également été amenée à se prononcer sur la légalité de la procédure de vérification de comptabilité en elle-même.

Vérification de comptabilité et droit de communication se complètent sans se confondre. Ce droit de vérification est la possibilité pour l'administration de s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites par un contribuable en les comparant à sa comptabilité ou à d'autres éléments extérieurs au dossier fiscal du contribuable. Le droit de communication est quant à lui défini par le Conseil d'Etat comme la possibilité pour l'administration de demander à un tiers ou au contribuable lui-même, sur place ou par correspondance, des renseignements disponibles ou de prendre connaissance de documents existants, qui se rapportent à l'activité professionnelle de la personne auprès de laquelle ce droit est exercé. Il constitue un relevé passif d'informations alors que la vérification de comptabilité se caractérise par un contrôle actif et critique de la comptabilité et son rapprochement avec les déclarations fiscales du contribuable (Conseil d'Etat, 6 octobre 2000, *SARL Trace*, req. 208765).

L'administration peut, comme en l'espèce, actionner ce droit de communication au cours de la vérification de comptabilité, il est alors «absorbé» par cette dernière (Conseil d'Etat, 2 octobre 2002, *Mademoiselle de Nayer*, Recueil, page 324). Les documents comptables ainsi obtenus par le service doivent, selon la théorie de «l'unité de vérification», profiter des garanties qui s'attachent à la vérification de comptabilité.

En l'espèce, la cour administrative d'appel de Paris admet explicitement qu'au titre de la vérification de comptabilité, l'administration fiscale doit engager sur ces éléments issus du droit de communication un débat oral et contradictoire avec le contribuable sous peine de nullité de la procédure: «le service des contributions est tenu [...] de soumettre l'examen des pièces obtenues à un débat oral et contradictoire», appliquant ainsi à la lettre la règle posée par l'arrêt du Conseil d'Etat *Société International Leasure SA* (3 septembre 2008, req. 278120). Le juge administratif requiert donc que l'exigence centrale du débat oral et contradictoire, en tant que garantie essentielle de la vérification de comptabilité, soit purement et simplement appliquée aux éléments obtenus dans le cadre de ce droit de communication, qui font bien partie intégrante de la vérification de comptabilité. La similitude est désormais acquise pour la Polynésie Française.

Encore faut-il qu'il s'agisse de documents comptables. La cour administrative d'appel de Paris rappelle en l'espèce ce principe fondamental: «il n'en va pas de

même lorsque lui sont communiqués des documents ne présentant pas le caractère de pièces comptables de l'entreprise vérifiée», reprenant strictement la formulation du Conseil d'Etat dans sa jurisprudence *SA Tekelec Airtronic* (Conseil d'Etat, 28 novembre 2003, req. 255954). Si la jurisprudence a une conception extensive de la notion de documents comptables (voir, par exemple, pour des bons de chargement des transporteurs routiers, CAA Nantes, 15 décembre 2004, req. 01NT02305), en revanche, les relevés bancaires, n'ayant aucune valeur justificative, ne peuvent pas appartenir à cette catégorie.

En ce qui concerne le secret professionnel dans le cadre du droit de communication, il a fait l'objet d'une importante décision de 2011, concernant la Polynésie Française, par laquelle «le Conseil d'Etat offre à la Polynésie la possibilité de déroger au Code pénal, matière expressément réservée à l'Etat français, pour mener le contrôle fiscal, corolaire nécessaire et indispensable d'une compétence qui lui est propre» (M. Eckert Malécot, observations sous Conseil d'Etat, 11 février 2011, *Société Fiumarella*, Cette revue, volume 17, 2011, page 141). Répondant à un moyen identique à celui soulevé dans l'arrêt *Société Fiumarella*, la cour administrative d'appel de Paris en fait ici une première application. Les agents du service des contributions peuvent ainsi légalement déroger au secret professionnel afin de se procurer l'ensemble des documents nécessaires à la reconstitution du chiffre d'affaires du contribuable vérifié.

Enfin, l'administration fiscale est tenue, dans l'exercice du droit de communication, et sous peine d'irrégularité de la procédure, de communiquer, avant la mise en recouvrement des impositions, les éléments au contribuable qui le demande afin de l'informer de l'origine et de la teneur des éléments recueillis. Cette obligation d'informer le contribuable a été rappelée par le Conseil d'Etat (avis, 21 décembre 2006, 293749, *Duguay*) mais ne figure pas dans la Charte du contribuable de Polynésie Française (alors qu'elle est mentionnée dans la Charte du contribuable vérifié prévue à l'article L. 10, alinéa 4, du Livre des procédures fiscales). Dans la continuité de l'arrêt, la cour rappelle en l'espèce la condition essentielle de ce mécanisme de garantie: «si M. A soutient que le service des contributions a refusé de lui communiquer les documents obtenus auprès de la Banque de Tahiti, il n'établit pas en avoir sollicité la communication». L'obligation ne s'applique que si le contribuable en fait la demande précise. Une demande d'information sur la méthode de reconstitution des chiffres d'affaires mise en œuvre ne suffit pas.

Ainsi, la cour administrative d'appel de Paris opère, à l'occasion de cette affaire, un état des lieux relativement complet des caractéristiques des garanties des contribuables contrôlés attachées à la vérification de comptabilité. **Delphine Gorecki**

* * *

*** Cour administrative d'appel de Paris, 9 novembre 2012, req. 11PA03318**

Mots-clefs: Recouvrement forcé – Avis à tiers détenteur – Prescription – Ayants-droit

Le recouvrement forcé est pour l'administration fiscale un exercice en apparence simple (il lui suffit d'émettre un avis à tiers détenteur), mais cet exercice est très souvent parsemé d'embûches. En revanche, le tiers détenteur est dans une situation inconfortable, puisqu'il a l'obligation de payer en l'acquit du contribuable, sauf à encourir des poursuites personnelles sur ses biens dans la limite de son obligation. Cet inconfort le conduit fréquemment à contester l'obligation de payer ainsi mise à sa charge.

Le présent arrêt est là pour illustrer l'ensemble de ces éléments.

Monsieur Victor B. avait omis de régler une dette fiscale de 951 304 francs CFP portant sur plusieurs exercices, se décomposant comme suit: 62 804 francs CFP au titre de l'impôt foncier dû pour l'année 2005, 467 700 francs CFP au titre de l'impôt sur les transactions et 420 800 francs CFP au titre de la contribution solidarité territoriale dus pour l'année 2010. Faute pour le contribuable de s'être acquitté de sa dette, l'administration a émis le 28 septembre 2010 des avis à tiers détenteurs à l'encontre de ses ayants-droit, soit pas moins de 7 personnes qui avaient un lien à tout le moins financier avec l'intéressé.

Les ayants-droit ont alors contesté l'obligation de payer résultant de ces avis à tiers détenteurs et saisi le tribunal administratif de Polynésie française qui, par un jugement en date du 10 mai 2011, a rejeté leur demande. Après avoir interjeté appel le 21 juillet 2011, la cour administrative d'appel de Paris ne leur a donné que partiellement satisfaction. A cet effet, la cour d'une part rappelle le bien-fondé des diligences exercées par l'administration fiscale, d'autre part précise les conditions d'application de la prescription.

En premier lieu, selon la cour, les avis à tiers détenteurs émis par l'administration fiscale sont parfaitement justifiés. En effet, à la date à laquelle ils ont été émis, soit le 28 septembre 2010, il résulte du bordereau de situation établi le même jour par l'administration fiscale que Monsieur Victor B. était bien redevable de la somme globale de 951 304 francs CFP; ensuite, les cotisations afférentes aux impôts litigieux ont été régulièrement mises en recouvrement: la cotisation d'impôt foncier due en 2005 a été mise en recouvrement le 30 juin 2005 par voie de rôle individuel, rendu exécutoire par un arrêté du ministre de l'économie et des finances en date du 7 juin 2005; quant aux cotisations d'impôt sur les transactions et de contribution de solidarité nationale dues en 2010, elles ont été mises en

recouvrement le 30 juin 2010 par deux arrêtés du ministre de l'économie et des finances en date des 14 et 15 juin 2010. Enfin, les avis d'imposition ont été régulièrement notifiés, dès lors qu'ils n'ont pas été renvoyés à l'expéditeur. En bref, la procédure suivie pour le recouvrement des impôts était parfaitement régulière, et donnait par là même une base légale solide à l'émission des avis à tiers détenteurs.

Toutefois, en second lieu, la cour relève que les règles relatives à la prescription de l'action en recouvrement n'ont pas toujours été observées. En effet, les comptables chargés du recouvrement disposent d'un délai de 4 ans, qui court à partir de la date de mise en recouvrement du rôle, pour engager les poursuites, sauf interruption (article 719-1 du code des impôts de la Polynésie française).

On se trouve alors face à deux situations :

- pour les impositions dues au titre de l'année 2010 (impôt sur les transactions de 467 700 francs CFP et contribution de solidarité territoriale de 420 800 francs CFP), le délai de 4 ans n'avait pas expiré; en effet, ces impositions ont été mises en recouvrement par voie de rôle le 30 juin 2010, de sorte que les poursuites engagées par voie d'avis à tiers détenteur le 28 septembre de la même année étaient loin d'être prescrites;
- en revanche, pour l'imposition due au titre de l'année 2005 (impôt foncier de 62 804 F CFP), la prescription de la créance fiscale était acquise 4 ans après l'émission de l'avis d'imposition en date du 30 juin 2005, soit le 30 juin 2009...sauf à avoir été interrompue. L'administration fiscale soutenait précisément que le délai de 4 ans avait été interrompu par la notification d'un commandement de payer en date du 19 mars 2009. Mais elle n'apportait pas la preuve qui lui incombe de la notification régulière de ce commandement. Par conséquent, les avis à tiers détenteur émis postérieurement à la date du 30 juin 2009, soit un an plus tard, en l'espèce le 30 juin 2010, étaient entachés de forclusion, en raison de leur tardiveté.

Cet arrêt de la cour administrative d'appel de Paris est conforme à la jurisprudence (voir notamment Conseil d'Etat, 15 novembre 2006, *Ministre c/ Fievet*, BDCF, 2007, n° 20, conclusions S. Verclytte; Etudes Lasry, EDCE 1984-1985, n° 36). Il n'est par ailleurs pas sans contenir une certaine morale: si les ayants-droit sont tout au moins pour partie rassérénés, tel ne saurait être le cas du Payeur de Polynésie française dont l'absence de diligences n'a pu qu'être constatée, confortant par là même l'adage *Tu patere legem quam ipse fecisti*. **Jacques Buisson**