

Décision de la Cour administrative d'appel n° 23PA05055 du 21 mai 2025

Cour d'appel de Paris

2ème chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société IBM France a demandé au tribunal administratif de la Polynésie française :

1°) de prononcer la décharge totale des cotisations auxquelles elle a été assujettie au titre de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM) et de la contribution de solidarité territoriale sur les revenus des capitaux mobiliers (CST-IRCM) ainsi que des pénalités qui lui ont été appliquées ;

2°) de condamner la Polynésie française à lui rembourser la somme de 89 344 968 F CFP majorée des intérêts de droit à compter de sa demande initiale devant le président de la Polynésie française, les intérêts étant eux-mêmes capitalisés pour produire intérêts conformément aux dispositions de l'article 1154 du code civil applicable en Polynésie française ;

3°) de condamner la Polynésie française à lui verser la somme de 300 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Par un jugement n° 2300021/1 du 26 septembre 2023, le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté cette demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête, un mémoire ampliatif et un mémoire, enregistrés les 7 décembre 2023, 19 janvier 2024 et 3 mai 2024, ce dernier mémoire n'étant pas communiqué, la société IBM France, représentée par la SCM Matuchansky, Poupot, Valdelièvre, Rameix, demande à la Cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif de la Polynésie française du 26 septembre 2023 ;

2°) de prononcer la décharge des impositions litigieuses ;

3°) de mettre à la charge de la Polynésie française une somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les dispositions du 2 de l'article 179-3 du code des impôts de la Polynésie française, sur lesquelles les rectifications en litige ont été fondées, sont inapplicables, faute pour la convention signée le 28 mars et le 28 mai 1957 entre l'État et le territoire de la Polynésie française en vue d'éliminer les doubles impositions en matière de revenus de capitaux mobiliers d'avoir été dûment ratifiée par le législateur ;

- la convention en cause n'a pas fait l'objet de l'arrêté prévu au dernier alinéa du 179-3 du code des impôts.

Par un mémoire en défense enregistré le 19 mars 2024, le gouvernement de la Polynésie française, représenté par Me Jourdainne, conclut au rejet de la requête et à la mise à la charge de la société requérante de la somme de 3 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- les moyens soulevés par la société requérante ne sont pas fondés.

Par une ordonnance du 22 avril 2024, la clôture de l'instruction a été fixée au 7 mai 2024.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 ;
- la loi organique n° 2011-416 du 19 avril 2011 tendant à l'approbation d'accords entre l'Etat et les collectivités territoriales de Saint-Martin, de Saint-Barthélemy et de Polynésie française ;
- la délibération du 20 novembre 1956 de l'assemblée territoriale des Établissements français de l'Océanie portant création d'un impôt sur le revenu des capitaux mobiliers publiée au Journal Officiel des Établissements français de l'Océanie du 31 décembre 1956 ;
- la délibération n° 92-6 AT du 24 janvier 1992 de l'assemblée territoriale de la Polynésie française approuvant le budget du territoire pour l'exercice 1992 ;
- la convention entre l'État et le territoire de la Polynésie française tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative pour l'imposition des revenus de capitaux mobiliers signée à Paris et à Papeete les 28 mars 1957 et 28 mai 1957, approuvée et publiée par le décret n° 57-924 du 1er août 1957 ;
- le décret n° 52-804 du 30 juin 1952 ;
- le code général des impôts ;
- le code des impôts de la Polynésie française ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Magnard,
- les conclusions de M. Perroy, rapporteur public,
- et les observations de Me Rameix-Seguin, représentant la société IBM France.

Considérant ce qui suit :

1. La société par actions simplifiée (SAS) IBM France, qui dispose en Polynésie française d'un établissement secondaire spécialisé dans le conseil en systèmes et logiciels informatiques, a fait l'objet d'une procédure de vérification de comptabilité par la direction des impôts et contributions publiques de la Polynésie française (DICP). Aux termes du contrôle réalisé, le vérificateur a considéré qu'une quote-part des revenus distribués par la société IBM France le 27 octobre 2017 et le 18 septembre 2018, pour des montants respectifs de 200 000 000 d'euros et de 400 000 000 d'euros, était imposable en Polynésie française au titre de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM) et de la contribution de solidarité territoriale afférente (CST-IRCM) selon les modalités prévues par la convention conclue entre l'État et la Polynésie française les 28 mars et 28 mai 1957. Par la présente requête, la SAS IBM relève appel du jugement du 26 septembre 2023 par lequel le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté sa demande en décharge des impositions ainsi mises à sa charge à l'issue de ce contrôle.

2. D'une part, aux termes de l'article 171-1 du code des impôts de la Polynésie française : " L'impôt sur

le revenu des capitaux mobiliers s'applique : 1°) aux dividendes, intérêts, arrérages, revenus et tous autres produits des actions de toute nature et des parts de fondateurs des sociétés, compagnies et entreprises quelconques financières, industrielles, commerciales ou civiles, ayant leur siège social en Polynésie française, quelle que soit l'époque de leur création ; () 9°) aux revenus distribués par les personnes morales visées aux 1°) et 2°), dans les conditions suivantes : a) tous les bénéfices ou produits de ces personnes morales qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ; b) toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ; () ". Selon l'article 179-1 du même code : " Les dispositions des articles 171-1 à 178-18 ci-dessus sont applicables aux sociétés, compagnies ou entreprises ayant leur siège social hors de la Polynésie française et qui ont pour objet des biens meubles ou immeubles situés en Polynésie française ". En vertu de l'article 179-2 de ce code : " Les sociétés, compagnies ou entreprises définies à l'article 179-1 sont celles qui, ayant leur siège social hors de la Polynésie française, y possèdent ou exploitent des biens, ou y réalisent des opérations taxables et sont constituées sous une forme qui les rendrait imposables si elles y avaient leur siège. / Les collectivités visées à l'alinéa qui précède acquittent l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières au même tarif, dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que les sociétés ayant leur siège en Polynésie française ". Enfin, en application de l'article 179-3 de ce code : " 1 - Les collectivités définies à l'article 179-1 doivent l'impôt à raison des bénéfices réalisés en Polynésie française. / Ces bénéfices sont réputés distribués à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal en Polynésie française. / Toutefois, les sociétés peuvent demander que l'impôt ainsi exigible fasse l'objet d'une nouvelle liquidation dans la mesure où les sommes auxquelles il a été appliqué excèdent le montant total des distributions effectives réalisées au cours de la période de douze mois suivant la clôture de l'exercice retenu pour le calcul de l'impôt. / La demande doit être produite dans les trois mois de l'expiration de cette période. 2- Les dispositions du 1 ne sont pas applicables aux sociétés ayant leur siège dans un pays ou Etat avec lequel la Polynésie française a passé un accord fixant les modalités de répartition des revenus distribués. / Dans ce cas, l'impôt est dû à raison de la quote-part de revenu distribué déterminée en application de cet accord. / L'accord fait l'objet d'un arrêté ".

3. D'autre part, l'article 5 de la convention entre l'État et le territoire de la Polynésie française tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative pour l'imposition des revenus de capitaux mobiliers, signée à Paris et à Papeete les 28 mars 1957 et 28 mai 1957, stipule : " I. - Quand une société ayant son siège dans l'un des deux territoires est soumise dans l'autre territoire au paiement de l'impôt frappant les distributions de revenus de valeurs mobilières, il est procédé à une répartition, entre les deux territoires, des revenus donnant ouverture à cet impôt afin d'éviter une double imposition. / II. - la répartition prévue au paragraphe qui précède s'établit, pour chaque exercice sur la base du rapport : A/B pour le territoire dans lequel la société n'a pas son siège ; (B-A)/B pour le territoire dans lequel la société a son siège ; la lettre A désignant le montant des bénéfices réputés réalisés par la société, dans le territoire où elle n'a pas son siège, au regard de la législation et de la réglementation fiscales qui s'y trouvent applicables pour l'imposition desdits

bénéfices ; la lettre B le bénéfice comptable total de la société, tel qu'il résulte de son bilan général ". Aux termes de l'article 16 de ladite convention : " I. - En ce qui concerne la France métropolitaine, la présente convention sera soumise à ratification dans les conditions prévues par l'article 10, paragraphe 2, du décret n° 52-804 du 30 juin 1952. () / II. - La présente convention entrera en vigueur dès que la formalité prévue au paragraphe qui précède en ce qui concerne la France métropolitaine aura été accomplie, étant entendu qu'elle produira ses effets pour la première fois pour l'imposition des revenus de valeurs mobilières et des revenus assimilés mis en paiement à compter du 1er janvier 1957 ".

4. Enfin, aux termes du paragraphe 2 de l'article 10 du décret n° 52-804 du 30 juin 1952, codifié à l'article 115 ter du code général des impôts par le décret n° 54-1028 du 12 octobre 1954 : " () Ces accords répartissent l'imposition des bénéficiaires entre le territoire métropolitain et les territoires d'outre-mer d'après une quotité déterminée en fonction de l'activité que la société exerce dans chacun de ces territoires. / Ils font l'objet de décrets, contresignés par les ministres compétents, qui sont soumis dans le délai de trois mois à la ratification législative ".

5. Il résulte de l'instruction que la SAS IBM France, qui a son siège social en métropole, dispose d'un établissement secondaire en Polynésie française et est, à ce titre, redevable de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers en application des articles 179-1 et 179-2 du code des impôts de la Polynésie française. Elle a été taxée, en application du 2 de l'article 179-3 du même code, selon le mode de calcul prévu par l'article 5 de la convention entre l'État et le territoire de la Polynésie française tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative pour l'imposition des revenus de capitaux mobiliers signée à Paris et à Papeete les 28 mars 1957 et 28 mai 1957, approuvée et publiée par le décret n° 57-924 du 1er août 1957, sur le montant des distributions qu'elle a effectivement réalisées multiplié, en application de la convention précitée, par le rapport entre le bénéfice réalisé en Polynésie française et le bénéfice comptable total de la société.

6. En premier lieu, la société requérante fait valoir que les dispositions précitées du 2 de l'article 179-3 du code des impôts, qui ont pour effet de fixer, en ce qui concerne les sociétés ayant leur siège en métropole, la quote-part imposable du revenu distribué en se référant aux termes de l'accord signé entre la République française et la Polynésie française, ne sont pas applicables dès lors que la convention des 28 mars et 28 mai 1957 signée à cet effet soumet, à son article 16, son entrée en vigueur à sa ratification par la France métropolitaine dans les conditions prévues par les dispositions précitées de l'article 10, paragraphe 2, du décret

n° 52-804 du 30 juin 1952 et que le décret n° 57-824 du 1er août 1957 publiant ladite convention n'a fait l'objet d'aucune ratification législative. Elle fait valoir également qu'il résulte des dispositions combinées des articles 34 et 53 de la Constitution de 1958 qu'un texte fiscal résultant d'un accord de ce type ne peut entrer en vigueur en absence de ratification législative.

7. Toutefois, il résulte des dispositions de l'article 115 ter du code général des impôts, rappelées par les stipulations de l'article 16 de la convention précitée, qu'elles se bornent à prévoir une obligation de soumettre le texte adopté à ratification par le Parlement. Or le décret n° 57-824 du 1er août 1957 publiant la convention des 28 mars et 28 mai 1957 a bien été soumis à ratification législative par le

dépôt, dans le délai de trois mois prévu par l'article 115 ter du code général des impôts, d'un projet de loi établi à cet effet, qui a donné lieu à un avis n° 6726 de l'Assemblée Nationale publié au JOAN du 26 février 1958 (p. 1075). La société requérante ne peut ainsi ni soutenir que les dispositions de l'article 115 ter du code général des impôts auraient été méconnues ni utilement se prévaloir des dispositions, postérieures, des articles 34 et 53 Constitution du 4 octobre 1958. En tout état de cause, aux termes de l'article 3 de la loi organique n° 2011-416 du 19 avril 2011 tendant à l'approbation d'accords entre l'Etat et les collectivités territoriales de Saint-Martin, de Saint-Barthélemy et de Polynésie française : " Est approuvé l'accord entre l'Etat et la collectivité territoriale de Polynésie française concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, signé à Papeete le 29 décembre 2009, et dont le texte est annexé à la présente loi organique ". L'accord susmentionné, relatif à l'assistance mutuelle en matière fiscale, stipule en son article 1er : " () 2. Cet Accord ne limite pas l'application de la Convention entre le Gouvernement français et le Gouvernement des Etablissements français de l'Océanie, signée à Paris et Papeete les 28 mars 1957 et 28 mai 1957 ". Il résulte de ces dispositions et stipulations, interprétées à la lumière des travaux préparatoires de la loi du 19 avril 2011, et notamment du rapport n° 3248 présenté devant l'Assemblée nationale au nom de la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République, qui indique que l'accord du 29 décembre 2009 complète la convention fiscale existante entre l'État et la Polynésie française signée les 28 mars 1957 et 28 mai 1957, et qui précise que cette convention régit leurs relations fiscales et que ses clauses restent en vigueur, que le législateur a entendu ratifier implicitement la convention dont l'accord de 2009 constitue un complément.

8. En deuxième lieu, la société IBM fait valoir également que contrairement aux termes du 3ème alinéa du 2 de l'article 179-3 du code des impôts, l'accord signé entre la République française et la Polynésie française n'a pas fait l'objet d'un arrêté. Toutefois, cette disposition trouve son origine dans l'article 47 de la délibération n° 92-6 AT du 24 janvier 1992 de l'assemblée territoriale de la Polynésie française approuvant le budget du territoire pour l'exercice 1992, ultérieurement codifié à l'article 179-3 du code des impôts. Elle ne saurait par suite être applicable à la convention signée à Paris et Papeete les 28 mars 1957 et 28 mai 1957, antérieurement à son entrée en vigueur.

9. En troisième lieu, et à supposer que la SAS IBM ait entendu soulever le moyen tiré de ce que l'article 179-2 du code des impôts " doit d'ailleurs être mis en œuvre en conformité avec les dispositions de l'article 38 de la loi statutaire du 27 février 2004 ", un tel moyen n'est pas assorti des précisions permettant au juge d'en apprécier le bien-fondé et la portée. En tout état de cause, la matière fiscale relevant de la compétence de la Polynésie française en vertu des articles 13 et 14 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004, les dispositions de l'article 38 de ladite loi relatives à la négociation et à la signature d'accords dans les domaines de compétence de l'Etat ne sauraient valablement être invoquées dans la présente instance.

10. Il résulte de tout ce qui précède que la société requérante n'est pas fondée à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté sa demande. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mis à la

charge de la Polynésie française, qui n'est pas dans la présente instance la partie perdante, le versement de la somme que la société requérante demande au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens. Il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire droit aux conclusions du gouvernement de la Polynésie française tendant à l'application de ses dispositions.

DECIDE :

Article 1er : La requête de la SAS IBM est rejetée.

Article 2 : Les conclusions du gouvernement de la Polynésie française tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié à la société IBM et à la Polynésie française.

Copie en sera adressée au haut-commissaire de la République en Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 7 mai 2025, à laquelle siégeaient :

- Mme Vidal, présidente de chambre,
- Mme Bories, présidente assesseure,
- M. Magnard, premier conseiller,

Rendu public par mise à disposition au greffe le 21 mai 2025.

Le rapporteur,

F. MAGNARD La présidente,

S. VIDAL

La greffière,

C. ABDI-OUAMRANE

La République mande et ordonne ministre d'Etat, ministre des outre-mer en ce qui le concerne ou à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

7