

Décision de la Cour administrative d'appel n° 22PA04904 du 20 mars 2024

Cour d'appel de Paris

2ème chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

L'Eurl Pharmacie de Faaone a demandé au Tribunal administratif de la Polynésie française de prononcer la décharge des impositions d'un montant de 18 384 485 F CFP 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 le revenu des capitaux mobiliers (CST-RCM) pour les exercices 2017, 2018 et 2019.

Par un jugement n° 2100564 du 20 septembre 2022, le Tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté cette demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire enregistrés les 19 novembre 2022 et 6 avril 2023, l'Eurl Pharmacie de Faaone, représentée par Me Arcus Usang, demande à la Cour :

- 1°) d'annuler ce jugement du Tribunal administratif de la Polynésie française du 20 septembre 2022 ;
- 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 :

- la délibération du 20 novembre 1956 ayant créé l'IRCM est illégale en tant qu'elle ne pouvait pas créer d'impôt ; l'article 34 du décret 46-2379 du 25 octobre 1946 créant les EFO a été méconnu ;
- la session ordinaire budgétaire s'achevant le 9 novembre 1956 a été prolongée illégalement par un arrêté instituant une session extraordinaire en méconnaissance du décret du 4 août 1956 et de l'article 23 du décret 46-2379 du 25 octobre 1946 créant les EFO ;
- la délibération du 20 novembre 1956 n'a jamais été approuvée pour être applicable comme l'exige l'article 36 du décret 46-2379 du 25 octobre 1946 ;
- l'article 171-2 alinéa 3 du code des impôts de la Polynésie française prévoit, en cas d'associé unique, que la taxe est acquittée par ce dernier ;
- soumettre à l'impôt sur les distributions un contribuable déjà soumis à l'impôt sur les transactions constitue une rupture d'égalité ;
- l'article LP. 185-1 du code des impôts exclut toute obligation fiscale de déclarer le détail des sommes versées à l'associé unique ;
- le point 7°) de l'article LP. 172-1 du code des impôts précise de façon bien explicite que les sociétés concernées sont celles qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- l'article 171-1 du code des impôts prévoit que le régime de l'IRCM s'applique aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, ce qui n'est pas son cas ;
- selon le point 9°) de l'article 171-1 du code des impôts, seuls sont taxables à l'IRCM les revenus distribués par les personnes morales visées aux 1°) et 2°) ;

- elle n'est ni une société par actions, ni une société avec des parts fondateurs ;
- elle n'est ni une société avec des parts d'intérêts, ni une société à commandite ;
- la détermination du revenu ou de la rémunération imposable vise uniquement les sociétés de personnes à associés multiples ainsi qu'il résulte du point 3°) de l'article LP. 172-1 du code des impôts ;
- cette condition de pluralité des associés se retrouve à l'alinéa 2 du point 7°) du même article LP. 172-1 du code des impôts ;
- il résulte des stipulations de la convention conclue les 28 mars et 28 mai 1957 entre le Gouvernement français et le Gouvernement des Etablissements français de l'Océanie [Polynésie française] tendant à éliminer les doubles impositions et des dispositions de l'article L. 113-11 du code des impôts que les sociétés assujetties à l'impôt sur les transactions ne sont pas soumises à l'IRCM.

Par un mémoire en défense enregistré le 22 mars 2023, la Polynésie française, représentée par Me Philippe T. Neuffer, conclut au rejet de la requête et à ce que soit mise à la charge de la société requérante une somme de 700 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

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

Par une ordonnance du 4 juillet 2023, la clôture de l'instruction a été fixée au 20 juillet 2023.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 ;
- la convention conclue les 28 mars et 28 mai 1957 entre le Gouvernement français et le Gouvernement des Etablissements français de l'Océanie [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 ;
- le décret 46-2379 du 25 octobre 1946 créant les Etablissements français de l'Océanie ;
- le décret du 4 août 1956 reportant la session budgétaire de l'Assemblée territoriale des Etablissements français de l'Océanie ;
- 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,
- et les conclusions de M. Segretain, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. L'Eurl Pharmacie de Faaone, qui exerce une activité de pharmacien importateur, a distribué les revenus de 30 741 661 F CFP, 40 439 530 F CFP et 37 399 757 F CFP pour les exercices clos respectifs de 2017, 2018 et 2019. L'administration fiscale a décidé de soumettre ces sommes à l'impôt sur le revenu de capitaux mobiliers (IRCM) et à la contribution de solidarité territoriale sur le revenu des

capitaux mobiliers (CST-IRCM) pour un montant total de rectifications proposées de 18 384 485 F CFP, intérêts de retard et majorations compris. Par la présente requête, l'Eurl Pharmacie de Faone relève appel du jugement du 20 septembre 2022 par lequel le Tribunal administratif de la Polynésie française a rejeté sa demande en décharge de ces impositions.

2. Aux termes de l'article 171-1 du code des impôts de la Polynésie française alors applicable : " 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 ". Aux termes de l'article 171-2 du même code : " Les revenus ci-dessus désignés sont déterminés pour le paiement de la taxe conformément aux dispositions des articles 172-1, 172-3 et 172-4 ci-après. / La taxe est due, que les sommes ou valeurs distribuées soient ou non prélevées sur les bénéfices et quel que soit le régime fiscal dont relèvent les personnes débitrices. / En cas de réunion, de quelque manière qu'elle s'opère, de toutes les actions ou parts d'une société entre les mains d'un seul associé, la taxe est acquittée par cet associé dans la mesure de l'excédent du fonds social sur le capital social ". Aux termes de l'article LP. 172-1 du même code : " Le revenu est déterminé : () 3°) pour les parts d'intérêts et commandites, soit par les délibérations des assemblées générales des associés ou des conseils d'administration, soit, à défaut de délibération au moyen d'une déclaration à souscrire dans les trois mois de la clôture de l'exercice, faisant connaître les bénéfices ou produits effectivement distribués ; () 7°) pour l'application du 9°) de l'article 171-1, les sommes imposables sont déterminées par la comparaison du total des postes de capital, de réserves et de résultat figurant au bilan de clôture de la période d'imposition avec le total des mêmes postes figurant au bilan de clôture de la période précédente. / La masse des revenus distribués ainsi déterminée est augmentée s'il y a lieu des sommes mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et réputées imposables en vertu du 9°) b de l'article 171-1./ Les amortissements du capital effectués dans les conditions décrites à l'article 172-4 doivent être exclus de la masse de ces revenus distribués./ Toute rectification de bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés au titre d'une période sera prise en compte au titre de la même période pour le calcul des revenus distribués, dans la mesure où les sommes correspondantes ne sont pas restées investies dans l'entreprise ; ". Enfin, aux termes de l'article LP. 185-1 de ce code : " Les personnes physiques et morales soumises à l'impôt sur les transactions sont tenues de déclarer chaque année le montant total des recettes et des dépenses liées à leurs activités imposables. / La déclaration, dont le modèle est approuvé par arrêté pris en conseil des ministres, doit être déposée à la direction des impôts et des contributions publiques ou postée à son attention au plus tard le

31 mars de l'année suivant celle de réalisation des recettes et des dépenses. Toutefois, lorsque

l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, la déclaration doit être déposée ou postée dans les trois mois de la clôture de l'exercice ou, si aucun exercice n'est clos au cours d'une année, avant le 1er avril de l'année suivante ".

3. En premier lieu, il résulte des dispositions du 25° de l'article 34 du décret 46-2379 créant les Établissements français de l'Océanie que l'assemblée de Polynésie était compétente en matière de " Mode d'assiette, règles de perception et tarifs des impôts, taxes et contributions de toute nature, y compris les droits d'importation et d'exportation perçus au profit du territoire et d'octroi de mer, ainsi que le maximum des centimes additionnels ordinaires ou extraordinaires dont la perception est autorisée au profit des collectivités autres que le territoire ".

Les dispositions précitées lui attribuaient compétence pour établir l'assiette et le taux d'une imposition sur les revenus de capitaux mobiliers. Il suit de là que le moyen tiré de ce que la délibération du 20 novembre 1956 ayant créé l'IRCM est illégale en tant qu'elle ne pouvait pas créer d'impôt ne peut qu'être écarté.

4. En deuxième lieu, il résulte des dispositions de l'article 24 du décret 46-2379 du 25 octobre 1946 créant les Établissements français de l'Océanie que si la deuxième session ordinaire dite session budgétaire de l'assemblée représentative s'ouvre entre le 1er juillet et le 31 août, ces dates peuvent être exceptionnellement modifiées par décret et que la durée des sessions ordinaires ne peut excéder trente jours et celle des sessions extraordinaires quinze jours. Le décret du 4 août 1956 prévoit que la deuxième session ordinaire dite session budgétaire de l'Assemblée territoriale des Etablissements français de l'Océanie s'ouvrirait exceptionnellement entre le 1er octobre et le 30 novembre 1956. Contrairement à ce qui est soutenu le caractère exceptionnel de cette modification de date n'est pas nécessairement conditionné à des circonstances exceptionnelles au sens de la jurisprudence. Si cette session ordinaire s'est ouverte le 9 octobre et a été clôturée le 7 novembre à minuit, elle a été suivie d'une session extraordinaire courant du 8 novembre 1956 à 8 heures au 22 novembre 1956 à minuit. Contrairement à ce qui est soutenu aucune des dispositions précitées ni aucune autre disposition législative ou réglementaire, et notamment pas le fait que l'article 24 du décret 46-2379 du 25 octobre 1946 qualifie la deuxième session ordinaire de l'année de session budgétaire ne fait obstacle à ce que des questions budgétaires soient traitées lors de sessions extraordinaires. Il suit de là que le moyen tiré de ce que la délibération du 20 novembre 1956 ayant créé l'IRCM serait illégale au motif qu'elle aurait été votée dans des conditions illégales ne peut qu'être écarté.

5. En troisième lieu, aux termes de l'article 36 du décret 46-2379 du 25 octobre 1946 :

" Par dérogation aux dispositions de l'article précédent : 1° Les délibérations prises sur le mode d'assiette et les règles de perception des impôts, taxes et contributions de toute nature, y compris les droits d'importation, d'exportation et d'octroi de mer, ne sont applicables qu'après avoir été approuvées par décrets en conseil d'Etat. Ces décrets doivent être pris dans les quatre-vingt-dix jours à partir de la date de l'arrivée des délibérations au ministère de la France d'outre-mer, date qui est notifiée au président de l'assemblée et au président de la commission permanente par l'intermédiaire du chef du territoire, dès réception des délibérations. Passé ce délai, ces délibérations sont considérées comme

approuvées ; elles deviennent définitives et sont exécutoires ". La délibération du 20 novembre 1956 a été approuvée par un décret du 28 décembre 1956 publié au Journal officiel du 15 février 1957. Le moyen tiré de ce que ladite délibération n'a pas été approuvée ne peut par suite qu'être écarté.

6. En quatrième lieu, la société requérante, qui est seule en mesure de le faire, ne produit aucun élément permettant à la Cour de constater que la valeur du fonds social excède celle du capital social. Elle n'est par suite, et en tout état de cause, pas fondée à se prévaloir des dispositions précitées du 3ème alinéa de l'article 171-2 du code des impôts pour faire valoir qu'il incombait à l'associé unique d'acquiescer l'imposition en cause.

7. En cinquième lieu, contrairement à ce qui est soutenu, il ne résulte pas des dispositions précitées de l'article LP. 185-1 du code des impôts qu'une société qui effectuerait des distributions au bénéfice de son associé unique ne serait pas soumise à ce titre à l'IRCM ou à la CST-RCM.

8. En sixième lieu, et contrairement à ce qui est également soutenu, la circonstance que la société requérante soit soumise à l'impôt sur les transactions, assis sur le montant du chiffre d'affaires, et non à l'impôt sur les sociétés, assis sur le bénéfice, est dépourvue de portée dès lors que cette circonstance ne fait pas obstacle à la possibilité que conserve la société de procéder à des distributions de bénéfices répondant notamment aux prescriptions de l'article 171-1 9°) du code des impôts. D'ailleurs aucune disposition dudit code, et notamment pas les dispositions précitées des articles 171-1 et 172-1 du code des impôts dont se prévaut la requérante, ni celle de l'article L. 113-11, qui détermine le bénéfice imposable à l'impôt sur les bénéfices des sociétés en prenant en compte les revenus des actions et parts sociales soumises à l'IRCM, ne prévoit que les entreprises soumises à l'impôt sur les transactions, qui ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés, ne seraient pas soumises sur leurs distributions à l'IRCM ou à la CST-RCM. Au contraire, il résulte expressément des dispositions également précitées de l'article 171-2 du code que la taxe est due sur les distributions quel que soit le régime fiscal dont relèvent les personnes débitrices.

9. En septième lieu, il ne résulte pas des stipulations de la convention conclue les 28 mars et 28 mai 1957 entre le Gouvernement français et le Gouvernement des Etablissements français de l'Océanie [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, laquelle, aux termes de son article 2 ne s'applique, en ce qui concerne les sociétés polynésiennes, qu'aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, et qui régit pour ces sociétés la répartition de l'imposition sur les sommes distribuées, que la Polynésie française ne puisse soumettre à l'IRCM les sociétés qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés mais qui sont assujetties à l'impôt sur les transactions.

10. En huitième lieu, il résulte de l'instruction que la société requérante est une société commerciale, exerçant son activité sous le statut d'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée. Elle était par suite soumise à l'impôt sur les distributions en vertu des dispositions combinées des 1° et 9° précités de l'article 171-1 du code des impôts.

11. En neuvième lieu, il ne résulte ni de la rédaction du point 3°) de l'article LP. 172-1 du code des

impôts ni de celle de l'alinéa 2 du point 7°) du même article LP. 172-1 de ce code, au motif qu'ils feraient référence à une pluralité d'associés, que les dispositions précitées des 1° et 9° de l'article 171-1 dudit code ne soient pas applicables à une société de capitaux à associé unique.

12. Enfin, la société requérante, qui a été imposée, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, conformément aux dispositions de la loi fiscale, et qui n'a soumis à la Cour par mémoire distinct aucune question prioritaire de constitutionnalité, ne saurait valablement soutenir que l'imposition à laquelle elle a été soumise méconnaît l'égalité devant l'impôt entre les personnes morales soumises à l'impôt sur les transactions et les personnes physiques soumises à ce même impôt, avec les mêmes obligations déclaratives, et qui n'ont pas à acquitter l'impôt sur les distributions. En tout état de cause, la différence de traitement entre les personnes morales qui distribuent tout ou partie de leurs résultats et les personnes physiques qui les perçoivent directement, lesquelles ne sont pas dans la même situation, ne saurait être regardée comme méconnaissant le principe d'égalité devant l'impôt.

13. Il résulte de tout ce qui précède que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort 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 de la Polynésie française présentées sur le fondement de ces dispositions.

DECIDE :

Article 1er : La requête de l'EURL Pharmacie de Faaone est rejetée.

Article 2 : Les conclusions de la Polynésie française présentées sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié à l'EURL Pharmacie de Faaone et à la Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 6 mars 2024, à laquelle siégeaient :

- Mme Brotons, président de chambre,
- M. Magnard, premier conseiller,
- Mme Mayer, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 20 mars 2024.

Le rapporteur,

F. MAGNARD Le président,

I. BROTONS

Le greffier,

C. MONGIS

La République mande et ordonne au ministre de l'intérieur et 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