

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALÉDONIE**

N° 1900382

SAS SODIMA

**M. Quillévéré
Président-rapporteur**

**Mme Peuvrel
Rapporteur public**

**Audience du 13 février 2020
Lecture du 5 mars 2020**

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

**Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie**

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 20 septembre 2019 et un mémoire enregistré le 7 janvier 2020, la SAS Sodima, représentée par la STC Partners demande au tribunal :

1°) d'annuler la décision du 1^{er} août 2019 par laquelle la Nouvelle Calédonie a rejeté sa réclamation préalable ;

2°) de la décharger en droits et pénalités des impositions à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM), de contribution exceptionnelle de solidarité (CES), de centimes additionnels communaux (CAC) mises à sa charge au titre des exercices clos les 31 décembre des années 2013 et 2014 ainsi que le versement des intérêts de droits afférents aux sommes précitées ;

3°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui payer la somme de 150 000 francs CFP au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La SAS Sodima soutient que :

- la société a considéré pour les distributions décidées au titre des exercices clos en 2012 et 2014, les 24 juin 2013 et 17 novembre 2014 que dans la mesure où les dividendes redistribués avaient déjà donné lieu à paiement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) il y avait lieu de déduire ces derniers de la base imposable à l'IRVM ;

- cette position, en ligne avec la pratique de l'ensemble des entreprises de Nouvelle-Calédonie, est conforme à la réponse de l'administration fiscale publiée au Journal Officiel de la

Nouvelle-Calédonie le 23 septembre 1993, qui autorise expressément l'exonération d'IRVM sur les dividendes redistribués indépendamment de l'exercice au titre duquel les dividendes ont été perçus ;

- la position qu'elle a adoptée est celle du droit positif tel qu'il s'appliquait à l'époque des faits ; le service défend une interprétation trop restrictive des dispositions de l'article 536 du CI (2.1.) ;

- la réponse de l'administration fiscale publiée au Journal Officiel de la Nouvelle-Calédonie le 23 septembre 1993 est opposable à l'administration sur le fondement de l'article 983 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- la réforme législative adoptée en Nouvelle-Calédonie démontre qu'en exonérant d'IRVM les redistributions de dividendes quel que soit l'exercice de leur réception, elle a fait une application des dispositions de l'article 536 du code des impôts parfaitement conforme à l'état du droit applicable au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2014 ;

- la société en redistribuant en franchise d'IRVM au titre des exercices clos les 31 décembre 2013 et 31 décembre 2014, les dividendes perçus de ses filiales au cours des exercices allant de 2010 à 2012, s'est conformée au droit positif applicable à l'époque des faits litigieux ; l'exonération d'IRVM s'appliquait quel que soit l'exercice de perception des dividendes redistribués ;

- elle peut se prévaloir de la réponse de l'administration fiscale publiée au Journal Officiel de la Nouvelle-Calédonie en date du 23 septembre 1993, et opposer celle-ci au service, sur le fondement de l'article 983 du code des impôts ;

- si les principes de confiance légitime et de sécurité juridique sont des principes généraux du droit communautaire, ils sont aussi et avant tout des principes généraux du droit français ;

- elle apporte la preuve que les dividendes redistribués ont déjà donné lieu à imposition.

Un mémoire a été enregistré le 5 décembre 2019 présenté la Nouvelle-Calédonie qui conclut au non lieu à statuer au titre de la redistribution de 2013 dans la limite des impositions qui excèdent la base imposable et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

La Nouvelle-Calédonie fait valoir que :

- par une décision de dégrèvement d'office, le service a limité le montant du redressement au titre de l'exercice clos en 2013 à la somme de 38 555 176 francs CFP ;

- l'administration est fondée concernant la redistribution de dividendes opérée par la société au titre des exercices clos les 31 décembre 2012 et 2014 à exclusion de la base de l'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières les dividendes touchés par la SAS Sodima en amont et en aval de ses exercices ;

- la société ne peut utilement invoquer les dispositions de l'article Lp 983 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dès lors que le redressement a le caractère d'une imposition primitive ;

- les principes de confiance légitime et de sécurité juridique qui font partie des principes généraux du droit communautaire ne trouvent pas à s'appliquer en Nouvelle-Calédonie ;

- aucun des moyens soulevés par la société Sodima n'est fondé.

Vu :

- la décision du 1^{er} août 2019 par laquelle les services fiscaux ont rejeté la réclamation contentieuse préalable du 22 janvier 2018 de la SAS Sodima ;

- l'avis de dégrèvement d'office du 3 décembre 2019 ;

- les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999, relatives à la Nouvelle-Calédonie ;
- la convention fiscale franco-calédonienne ;
- le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;
- le code de justice administrative dans sa version applicable en Nouvelle-Calédonie.

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

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Quillévéré, président-rapporteur,
- les conclusions de Mme Peuvrel, rapporteur public,
- et les observations de Mme Autai, représentant le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit :

1. La société par actions simplifiées (SAS) Sodima qui a pour activité principale l'exploitation d'un supermarché demande au tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie de prononcer la décharge des rappels d'impôts sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM), des centimes additionnels communaux (CAC), de la contribution exceptionnelle de solidarité (CES) ainsi que des pénalités qui ont été mises à sa charge au titre des exercices clos en 2013 et 2014.

Sur l'étendue du litige :

2. Par une décision du 3 décembre 2019 produite au dossier, l'administration fiscale a prononcé au titre de l'exercice clos en 2013 postérieurement à l'enregistrement de la requête un dégrèvement d'office des impositions en litige pour un montant de 16 556 498 francs CFP. Les conclusions de la requête présentée par la SAS Sodima sont devenues sans objet dans la limite du dégrèvement prononcé en cours d'instance.

Sur les conclusions à fin d'annulation de la décision de rejet de la réclamation préalable :

3. La décision par laquelle l'administration statue sur la réclamation contentieuse du contribuable ne constitue pas un acte détachable de la procédure d'imposition. Elle ne peut, en conséquence, être déférée à la juridiction administrative par la voie du recours pour excès de pouvoir, et ne peut faire l'objet d'un recours contentieux qu'au titre de la procédure fixée par les articles 1096 et suivants du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Dès lors, les conclusions de SAS Sodima tendant à demander l'annulation de la décision laquelle la Nouvelle-Calédonie a rejeté sa réclamation préalable sont irrecevables et doivent être rejetées.

Sur les conclusions en décharge :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

4. Aux termes de l'article 536 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans sa rédaction applicable au litige : « *Lorsqu'une société par actions ou à responsabilité limitée a reçu, en représentation de versements ou d'apports en nature ou en numéraire par elle faits : a) à une autre société par actions, des actions ou des obligations nominatives de cette dernière société, b) à une autre société à responsabilité limitée, des parts d'intérêts de cette dernière société ou des titres de créance, les dividendes et intérêts distribués par la première société sont, pour chaque exercice exonéré de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dans la mesure du produit de ces actions, obligations et parts d'intérêts ou titre de créances touché par elle au cours de l'exercice qui ont déjà supporté l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières à conditions que ces actions, obligations et parts d'intérêts ou titres de créance soient restés inscrits au nom de la société cédante. Au titre de l'article 536 bis du même code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « Pour les distributions effectuées à compter du 1^{er} janvier 1993, le bénéfice des dispositions de l'article 536 est transposé de plein droit et sous conditions identiques pour les dividendes issus de participations autres que celles résultant d'apports ou d'augmentation de capital. ».*

5. La SAS Sodima fait valoir que le législateur n'a jamais entendu limiter le bénéfice de l'exonération d'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) des dividendes distribués aux distributions survenues au cours d'un seul et même exercice. La SAS Sodima soutient aussi que les dispositions de l'article 536 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie applicables au présent litige doivent être lues éclairées d'une part, par le rapport intitulé « Etat des lieux de la fiscalité directe en Nouvelle-Calédonie » en date de décembre 2011 et par le rapport intitulé « Propositions de réforme de la fiscalité directe de Nouvelle-Calédonie » en date de juin 2012 et, d'autre part, par la loi du pays du 31 décembre 2014 qui modifie la rédaction de l'article 536 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

6. Toutefois, il résulte clairement des dispositions de l'article 536 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans leur rédaction applicable au présent litige rappelées ci-dessus que seuls les dividendes reçus au cours de l'exercice au titre duquel intervient la redistribution bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM). L'exposé des motifs de la loi n° 2014-19 du 31 décembre 2014 modifiant les dispositions du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie applicables au présent litige qui prévoient que l'exonération d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières s'applique uniquement dans la mesure du produit des actions perçu par la société qui redistribue au cours de l'exercice indique clairement que le rapport du 5 novembre 1992 du délégué du gouvernement, haut-commissaire de la République soumis au congrès de la Nouvelle-Calédonie lors de l'adoption de l'article 536 bis du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie rédigé pour la présentation d'un autre article du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie (article 536 bis) que celui applicable au présent litige contient des mentions erronées et indique « *dans la pratique, il a toutefois résulté de cette rédaction difficilement lisible, une application du régime spécial de l'article 536 du code général des impôts de la Nouvelle-Calédonie puisque l'exercice d'origine des dividendes redistribués n'est pas pris en compte, de sorte qu'aucun contrôle par le service de la taxation en amont à l'IRVM par le service ne peut s'effectuer* ». Ainsi, et en dépit des critiques énoncées dans les rapports de la direction générale des finances publiques en date de décembre 2011 et juin 2012, il résulte des dispositions de l'article 536 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie applicable au présent litige que seuls les dividendes reçus au cours de l'exercice au titre duquel intervient leur redistribution bénéficient de l'exonération d'IRVM. Par suite, la SAS Sodima n'est pas fondée à demander la décharge des impositions en litige sur le terrain de la loi.

Sur le terrain de la doctrine :

7. Aux termes de l'article Lp. 983 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : *« Lorsque le redevable démontre qu'il a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions, circulaires ou réponses publiées au Journal officiel de la Nouvelle-Calédonie à une date antérieure à celle du fait générateur à laquelle se rapportent les impositions litigieuses et qu'elle n'avait pas modifiée au moment des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement d'impositions déjà établies, en soutenant une interprétation différente. / La même garantie bénéficie au contribuable, lorsque celui-ci démontre que l'interprétation du texte fiscal qui fait l'objet du différend, avait été, à l'époque, formellement admise dans une réponse individuelle qui lui avait été adressée suite à une demande de renseignements écrite, par le directeur des services fiscaux ou un agent de catégorie A ayant reçu spécialement délégation du président du gouvernement pour signer les réponses comportant une interprétation d'un texte fiscal, sous réserve que la réponse soit, elle-même, le cas échéant, conforme aux instructions, circulaires et réponses déjà publiées. / La garantie prévue au deuxième alinéa est applicable dans les mêmes conditions, lorsque la réponse individuelle à la demande de renseignements écrite du contribuable de bonne foi ou de son représentant habilité à cet effet, porte sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Le contribuable ne peut se prévaloir que des réponses qui lui ont été officiellement adressées et dans la mesure où la question a été posée de façon précise et complète. / En cas de changement de législation, les interprétations de textes fiscaux données par l'administration ne sont pas invocables pour l'application de la nouvelle législation. / Ne constituent pas des textes fiscaux pour l'application de cet article, les textes relatifs à la procédure d'imposition et au bienfondé des pénalités ».*

8. La SAS Sodima se prévaut de la doctrine administrative, notamment du rapport de présentation du 5 novembre 1992 soumis au congrès lors de l'adoption de l'article 536 bis du code des impôts ainsi que de la prise de position de l'administration n° 1251 du 30 août 1993 parue au journal officiel de la Nouvelle-Calédonie n° 6939 du 23 septembre 1993 confirmée dans un courrier des services fiscaux du 25 août 2004 qui autorisent une exonération de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sur les valeurs dividendes redistribués indépendamment de l'exercice au titre duquel ils ont été perçus et qui n'avaient pas été rapportées à la date du fait générateur constitué par la décision de distribution.

9. La SAS Sodima a déclaré pour une valeur nulle au service de la recette des impôts de Nouvelle-Calédonie les dividendes redistribués pour un montant de 151 128 164 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2012 et pour un montant de 119 144 618 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2014 au motif que ces sommes auraient déjà supporté l'impôt de distribution au titre d'exercices antérieurs. Les dividendes déclarés en 2013 par la SAS Sodima au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2012 proviennent de sa filiale Casino Port Plaisance au titre de l'exercice clos le 30 juin 2010 pour un montant de 64 811 914 francs CFP et de dividendes provenant de sa filiale Casino Mont Dore au titre de l'exercice clos le 30 juin 2010 pour un montant de 86 316 2650 francs CFP. Les dividendes déclarés en 2014 par la SAS Sodima au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2014 proviennent de sa filiale Casino Port Plaisance au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2011 pour un montant de 112 775 000 francs CFP et de dividendes provenant de sa filiale Johnston au titre de l'exercice clos le 30 juin 2012 pour un montant de 6 369 618 francs CFP. La société Sodima produit, d'une part, des déclarations d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières de la société Supermarché Port Plaisance pour les exercices clos au 30 juin 2010 et 30 juin 2012 portant imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et aux centimes additionnels et à la contribution exceptionnelle de solidarité de distributions de dividendes pour des montants de 74 999 500 francs CFP, de 130 000 000

francs CFP, d'autre part, des déclarations d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières de la société supermarché du Mont Dore pour l'exercice clos au 30 juin 2010 portant imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et aux centimes additionnels et à la contribution exceptionnelle de solidarité d'une distribution de dividendes pour un montant de 100 000 francs CFP et, enfin, une déclaration d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières de la société Johnston distribution pour l'exercice clos au 30 juin 2012 portant imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et aux centimes additionnels et à la contribution exceptionnelle de solidarité d'une distribution de dividendes pour un montant 48 950 000 francs CFP, soit un montant global de distribution de 353 949 600 francs CFP. Les dividendes redistribués par la société Sodima pour des montants de 151 128 164 francs CFP et de 119 144 618 francs CFP n'ont pas fait l'objet d'une imposition initiale entre les mains de la SAS Sodima qui a déclaré ces distributions pour un montant de « zéro » dès lors que ces distributions avaient déjà supporté l'impôt de distribution au titre d'exercices antérieurs entre les mains des sociétés distributrices.

10. Les distributions en litige n'ont pas été imposées à l'occasion de leur déclaration par la SAS Sodima en application des dispositions des articles 544 et 545 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Les impositions auxquelles le service a assujéti les distributions déclarées par la SAS Sodima à l'occasion du contrôle sur pièce de son dossier ont le caractère d'une imposition primitive pour la société requérante. Dans ces conditions, la SAS Sodima n'est pas en droit de se prévaloir de la doctrine administrative qu'elle invoque sur le terrain des dispositions de l'article Lp. 983 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour demander la décharge des suppléments d'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM), de centimes additionnels communaux (CAC) et, de contribution exceptionnelle de solidarité (CES) mis à sa charge par le service pour un montant de 270 272 782 F CFP dès lors que l'imposition des redistributions effectuée par le service a le caractère d'une imposition primitive.

11. En outre, la réponse de l'administration fiscale publiée au Journal officiel de la Nouvelle-Calédonie du 23 septembre 1993 indique que « (...) *pour des raisons de simplification, l'affranchissement d'IRVM inscrit dans l'article 536 bis nouveau concerne bien toutes les « redistributions » de dividendes effectuées à compter du 1^{er} janvier 1993, quelles que soient : l'année de réalisation du bénéfice dont les dividendes sont mis en distribution et la date de réalisation de distribution « en amont » imposée à l'IRVM* ». Toutefois, la SAS Sodima ne peut se prévaloir de la réponse de l'administration qui concerne l'application de l'article 536 bis du code des impôts rappelés au point 4 qui n'est pas la base légale de l'imposition primitive des dividendes litigieux mise à la charge de la SAS Sodima.

12. La SAS Sodima soutient que l'application par le service des dispositions de l'article 536 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie est contraire aux principes de confiance légitime et de sécurité juridique. Toutefois, ces principes généraux du droit communautaire ne trouvent à s'appliquer dans l'ordre juridique de la Nouvelle-Calédonie que dans la mesure où la situation juridique dont a à connaître le juge administratif est régie par le droit communautaire. Au demeurant, la modification pour l'avenir de dispositions fiscales adoptées sans limitation de durée, ne porte atteinte à aucune espérance légitime en l'absence pour la SAS Sodima de situation légalement acquise ou d'effets légitimement attendus d'une telle situation. La SAS Sodima ne peut donc utilement se prévaloir que les services fiscaux ont méconnu ces principes dès lors que la redistribution des dividendes effectuée par la SAS Sodima n'est pas régie par le droit communautaire.

13. Il résulte de tout ce qui précède qu'il n'y a plus lieu à statuer à concurrence de la somme de 16 556 498 francs CFP dégrevée en cours d'instance au titre de l'année 2013 et qu'il y a lieu de rejeter le surplus des conclusions de la requête.

Sur les intérêts moratoires :

14. Les intérêts moratoires, prévus par les articles 1117 et suivants du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, sont, en vertu des dispositions de l'article 1118 du même code, calculés sur la totalité des sommes remboursées au contribuable au titre de l'impôt objet du règlement et payés d'office en même temps que les sommes remboursées par le Payeur de la Nouvelle-Calédonie.

15. Toutefois, la SAS Sodima ne peut alléguer l'existence sur ce point d'aucun litige né et actuel. Par suite, les conclusions de la SAS Sodima tendant à ce que soit mis à la charge de l'Etat le versement d'intérêts moratoires sur les sommes déchargées sont irrecevables et ne peuvent qu'être rejetées.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

16. Aux termes de l'article L. 761-1 du code de justice administrative : « *Dans toutes les instances, le juge condamne la partie tenue aux dépens ou, à défaut, la partie perdante, à payer à l'autre partie la somme qu'il détermine, au titre des frais exposés et non compris dans les dépens. Le juge tient compte de l'équité ou de la situation économique de la partie condamnée. Il peut, même d'office, pour des raisons tirées des mêmes considérations, dire qu'il n'y a pas lieu à cette condamnation* ».

17. Il n'y a pas lieu de mettre la somme de 150 000 F CFP à la charge de la Nouvelle-Calédonie au titre des frais exposés par la SAS Sodima et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1^{er}: Il n'y a plus lieu à statuer dans la limite du dégrèvement prononcé au titre de l'exercice clos en 2013 pour un montant de seize millions cinq cent cinquante-six mille quatre cent quatre-vingt-dix-huit francs CFP (16 556 498) CFP.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.