

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1900080

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SA ALLIANZ IARD

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Quillévére
Président-rapporteur

Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

M. Schnoering
Rapporteur public

Audience du 29 août 2019
Lecture du 30 août 2019

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 22 février 2019 sous le n° 1900079, la SA Allianz Iard, représentée par la société d'avocats Ernst & Young, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des impositions à la contribution calédonienne de solidarité payée en 2016 à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2015 pour un montant de 9 385 297 francs CFP ;

2°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser la somme de 300 000 francs CFP au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La SA Allianz Iard soutient que :

- la contribution calédonienne de solidarité (CCS) est un impôt au sens des articles 22 et 99 de la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie ;
- la doctrine BOI INT DG 20-20-100-20160603 n° 110 assimile les prélèvements sociaux dont la contribution sociale généralisée à un impôt sur le revenu conformément à une jurisprudence du conseil constitutionnel (décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990 et n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000 et elle les inclut dans le champ des conventions fiscales visant à éliminer la double imposition à moins que leur rédaction particulière les exclue ;
- la CCS entre dans le champ d'application de la convention fiscale franco-calédonienne ;
- la CCS constitue au sens de la convention un impôt sur le revenu s'ajoutant à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ;
- les stipulations de l'article 9 de la convention fiscale franco-calédonienne limitent l'imposition des dividendes à 5 % du montant brut des dividendes si le bénéficiaire est une société.

Un mémoire a été enregistré le 14 juin 2019 présenté par la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête et subsidiairement que la décharge sollicitée de 8 885 533 francs CFP au titre de la CCS payée en 2016 soit compensée avec la minoration de la base imposable déclarée aux impôts de distribution de 2 900 411 francs CFP, de sorte que le dégrèvement doit être limité à la somme de 8 595 492 francs au titre de la retenue à la source de 2015.

La Nouvelle-Calédonie fait valoir que :

- la CCS n'entre pas dans le champ d'application de la convention fiscale franco-calédonienne ;

- la CCS, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2015, a été créée par la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 en lieu et place de la contribution exceptionnelle de solidarité (CES). Sa raison d'être est d'être assise sur une assiette très large étendue aux revenus d'activité, aux revenus de remplacement du patrimoine, du capital et du produit des jeux ; la CCS est destinée uniquement à financer les régimes sociaux, elle recouvre cinq contributions distinctes, seules les personnes physiques peuvent en être redevables, les contributions sont perçues à un taux proportionnel de taux de référence et son recouvrement est de nature hybride ;

- la Cour de cassation sous un arrêt n° 11-11.164 du 3 avril 2012 a décidé que le prélèvement exceptionnel institué par l'article 37 I-C de la loi 98-1266 du 30 décembre 1998 compte tenu de ses différents caractères ne peut être assimilé à l'impôt sur les sociétés ou à une imposition analogue et par conséquent n'entre pas dans le champ d'application de la convention franco-luxembourgeoise ;

- la société Engie énergie services ne peut soutenir que la CCS qui s'est substituée à la CES doit être prise en compte dans le plafonnement de l'impôt de distribution prévu à l'article 9 de la convention franco-calédonienne ;

- la CES ne figurait pas parmi les impôts visés par la convention, dès lors la CCS ne peut être assimilée à un impôt venu en remplacement d'un impôt supprimé au sens de l'article 3 de la convention franco-calédonienne ; la CCS est une imposition autonome qui ne peut être assimilée à l'impôt sur le revenu ; la CCS ne peut s'apparenter à un impôt qui serait concerné par la convention fiscale ;

- c'est à tort que la société fait valoir que la CCS se rattache à la catégorie des impôts objets du paragraphe 3 de la convention fiscale franco-calédonienne ; si la CCS a la nature d'un impôt c'est toutefois une imposition qui n'est pas couverte par les dispositions de la convention fiscale franco-calédonienne du 31 mars 1983 visant à éliminer la double imposition ; la CCS instituée par la loi de pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 ne figure pas dans la liste des impôts visés par l'article 2-2. B) de la convention franco-calédonienne ;

- l'article 2 de la convention se limite uniquement à la liste des impôts qu'il mentionne et le champ d'application ainsi défini ne peut être élargi ; en l'absence de définition générale des impôts et de l'emploi de l'adverbe notamment précédant la liste des impositions visées, la seule énumération des impositions nommément désignées ne permet pas d'y ajouter des impositions nouvelles distinctes ;

- l'article 2.3 de la convention franco-calédonienne reprend la définition proposée par la convention modèle OCDE pour définir les impôts qu'elle couvre lorsqu'ils sont institués après sa signature ; cette clause d'extension s'applique dès lors que l'imposition future remplit les critères d'identité ou d'analogie avec un des impôts présents ou disparus ; cette clause d'actualisation ne trouve pas ici à s'appliquer ; la CCS n'est ni identique ni analogue à l'IRVM mais est une contribution distincte ; l'article 1116 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie interdit toute compensation entre la CCS et l'IRVM ; la CCS à l'instar de la CSG n'est pas forcément un prélèvement libératoire de tous les impôts auxquels elle s'adjoint ; l'IRVM s'applique uniquement aux revenus de capitaux mobiliers alors que la CCS est un impôt cédulaire ;

- la clause d'actualisation de la convention franco calédonienne n'est pas privée de tout effet puisqu'elle peut notamment s'appliquer aux centimes additionnels à l'IRVM qui sont une contribution calculée en fonction de l'impôt principal ;
- les stipulations de la convention franco-calédonienne sont d'interprétation stricte.

Vu la décision du 21 janvier 2019 par laquelle les services fiscaux ont rejeté la réclamation du 28 décembre 2018 de la société Allianz Iard ;

- les arrêts de la Cour administrative d'appel de Paris n° 18PA02569, n° 18PA02570 et n° 18PA02568 du 26 juin 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 en date des 31 mars et 5 mai 1983 conclue entre la France et la Nouvelle-Calédonie ;
- la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 ;
- le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;
- le code de la sécurité sociale ;
- la décision du Conseil constitutionnel n° 2000-437 du 19 décembre 2000 et notamment ses motifs n° 5, 7 et 9 ;
- 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,
- et les conclusions de M. Schnoering, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SA Allianz Iard, spécialisée dans le secteur des assurances basées en France, dispose en Nouvelle-Calédonie d'un établissement stable. Il a été décidé au titre de l'exercice clos en 2015 une distribution au bénéfice de la SA Allianz Iard basée en France pour un montant de dividendes brut de 187 705 948 francs CFP. Par une réclamation du 28 décembre 2018 la SA Allianz Iard a contesté l'application de la contribution calédonienne de solidarité (CCS) au taux de 5 % dans le calcul du montant global de l'impôt supporté par la distribution. Cette réclamation a été rejetée par les services fiscaux le 21 janvier 2019.

2. En vertu des dispositions de l'article Lp. 724 du code des impôts (CI) susvisé la CCS sur les produits de valeurs mobilières est établie, contrôlée et recouvrée conformément aux dispositions des articles 12 à 15 de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 instituant une contribution calédonienne de solidarité.

3. Aux termes de l'article 2 de la convention fiscale calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 : « *La présente convention s'applique aux impôts sur le revenu et aux droits d'enregistrement perçus pour le compte d'un territoire quel que soit le système de perception. 2. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont : (...) b) En ce qui concerne le territoire de la Nouvelle-Calédonie et Dépendances : i) l'impôt sur le revenu ; ii) l'impôt sur les sociétés iii) l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux des entreprises dont les activités*

relèvent de la métallurgie et des minerais ; iv) l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux des entreprises productrices et exportatrices de minerai de nickel ; v) l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ; vi) l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements ; vii) les droits d'enregistrement et la taxe hypothécaire. 3- La convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue à ceux qui sont visés au paragraphe 4 (il s'agit en réalité du paragraphe 2) qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. (...) ». Aux termes du 8 de l'article 9 de cette même convention fiscale franco-calédonienne : « (...) 8- Nonobstant les dispositions du paragraphe 7, lorsqu'une société qui est un résident d'un territoire exerce dans l'autre territoire une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, les bénéfices de cet établissement stable peuvent, après avoir supporté l'impôt sur les sociétés, être assujettis, conformément à la législation de cet autre territoire, à un impôt qui ne peut excéder 10 % (...) ».

4. La SA Allianz Iard soutient que le taux d'imposition maximum auquel les dividendes distribués doivent être soumis est de 10 % en application du 8 de l'article 9 de la convention fiscale franco-calédonienne qui plafonne le montant de la retenue à la source pouvant être prélevé sur le territoire de la Nouvelle-Calédonie où elle est implantée et que ce plafond a déjà été atteint par l'IRVM et les centimes additionnels. La société requérante soutient aussi que le régime juridique de la CCS issu de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 instituant une contribution calédonienne de solidarité, et notamment celui de la contribution sur les produits de valeurs mobilières figurant aux articles 12 et suivants de cette loi, est calqué sur le régime juridique de l'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) à l'exception de son taux et de son affectation. La clause d'extension de l'article 2-3 de la convention franco-calédonienne est en conséquence applicable à la CCS.

5. Il résulte de l'instruction que la CCS est prélevée par les sociétés distributrices pour le compte de leurs associés sans effet sur les droits aux prestations sociales pour les personnes qui s'en acquittent et ne conditionne le droit à aucune prestation spécifique. Ainsi, la CCS instaurée comme il a été dit au point 2 par la loi du pays du 31 décembre 2014, contrôlée et recouvrée selon les articles 12 à 15 de cette même loi et qui s'apparente à la contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité définis (CSG) au sens du 1 de l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale, ne présente pas le caractère d'une cotisation sociale mais entre dans la catégorie des impositions de toute nature.

6. Il est constant que la CCS ne figure pas explicitement au nombre des impôts mentionnés à l'article 2-2 b) de la convention franco-calédonienne rappelé au point 3 du présent jugement.

7. En instituant par la loi de pays du 31 décembre 2014 la CCS et alors même qu'il est renvoyé pour les règles régissant l'assiette et les modalités du recouvrement de cette contribution calédonienne à celles régissant l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, la Nouvelle-Calédonie ne s'est pas bornée à majorer un impôt existant, mais a créé une contribution nouvelle distincte notamment de celle de l'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM).

8. Toutefois, aucune disposition particulière de la convention fiscale franco-calédonienne n'exclut les dividendes pour l'imposition à la CCS alors même que cette contribution a été instituée postérieurement à la signature de la convention fiscale franco-calédonienne. Le paragraphe 3 de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne a pour objet d'étendre sous réserve de satisfaire aux conditions posées par ce paragraphe, la liste

indicative des impôts mentionnés au paragraphe 2 de l'article 2 de la même convention. Par ailleurs, l'impôt supporté par les dividendes mentionné à l'article 9 que les auteurs de la convention n'ont pas nommément désigné doit être compris comme renvoyant à l'ensemble des impôts de la liste indicative du paragraphe 2 de l'article 2 de cette même convention.

9. En outre, le 3 de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 stipule que la convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue à ceux qui sont visés au paragraphe 4 (il s'agit en réalité du paragraphe 2) qui seraient établis après la date de signature de la convention fiscale franco-calédonienne et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient.

10. La CCS instituée par la loi de pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 est régie par les dispositions des articles Lp 722 à Lp 726 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. La CCS est assise sur les produits de valeur mobilière définis à l'article 529 du code des impôts mais aussi sur le montant brut des revenus des rémunérations, revenus ou gains perçus par le travailleur en contrepartie ou à l'occasion d'un travail, sur les revenus de remplacement et de solidarité, sur les revenus du patrimoine, sur les produits d'épargne et sur les revenus de placement et les produits des jeux. Ainsi, compte tenu des modalités de détermination de l'assiette de la CCS et de son recouvrement qui en font une imposition de toute nature distincte mais analogue au sens du 3 de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne qui s'ajoute aux impôts visés au paragraphe 2 de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne, la CCS entre dans le champ d'application des dispositions de la convention fiscale franco-calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 au titre de la catégorie des nouveaux impôts.

11. Il suit de ce qui précède qu'il y a lieu de tenir compte du taux d'imposition à la CCS qui s'ajoute aux impôts existants mentionnés à l'article 2 de la convention fiscale calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 pour le plafonnement de 10 % de l'impôt autre que l'impôt sur les sociétés supporté par les bénéfices de l'établissement stable prévu par les stipulations du 8 de l'article 9 de la convention franco-calédonienne et payés par la SA Allianz Iard au titre de l'IRVM et des centimes additionnels.

12. Il résulte de ce qui précède que la SA Allianz Iard est fondée à demander la décharge de la CCS d'un montant de 9 385 297 francs CFP correspondant à la CCS payée en 2016.

Sur la demande de compensation au titre de la CCS payée en 2016 :

13. En application des dispositions qui viennent d'être rappelées, l'administration fiscale a demandé en cours d'instance le bénéfice de la compensation entre l'insuffisance d'imposition tirée de la minoration de la base imposable déclarée à l'impôt de distribution et la surtaxe commise au préjudice du contribuable au titre de la CCS. Toutefois, dans son mémoire enregistré le 31 juillet 2019 la Nouvelle-Calédonie se désiste de ses conclusions présentées à titre subsidiaires et tendant à une compensation. Par suite, il n'y a plus lieu de statuer sur les conclusions présentées par la Nouvelle-Calédonie tendant à limiter le dégrèvement au titre de la CCS générée au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2015 à la somme de 2 734 225 francs CFP correspondant à la différence entre le montant de l'impôt de distribution payé à 15 % et celui dû en prenant en compte le résultat comptable corrigé au titre de l'exercice clos en 2015.

14. Il résulte de ce qui précède que la SA Allianz Iard est fondée à demander la décharge de la CCS d'un montant de 9 385 297 francs CFP correspondant à la CCS payée en 2016.

Sur l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

15. 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* ».

16. Il y a lieu de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie la somme de 150 000 francs CFP demandée par la SA Allianz Iard en application des dispositions rappelées ci-dessus de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions présentées par la Nouvelle-Calédonie aux fins de limiter la décharge à la somme de 2 734 225 francs CFP au titre de la CCS payée en 2016.

Article 2 : La SA Allianz Iard est déchargée de la somme de 9 385 297 francs CFP correspondant à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) payée en 2016.

Article 3 : La Nouvelle-Calédonie versera la somme de cent cinquante mille francs CFP (150 000) à la SA Allianz Iard au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.