

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALÉDONIE**

N^{os} 1300406, 1400108

M. X.

Mme Legrand
Rapporteur

M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public

Audience du 22 mai 2014
Lecture du 5 juin 2014

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Vu, I, sous le n° 1300406, la requête, enregistrée le 23 décembre 2013, présentée pour M. X., élisant domicile (...), par la société d'avocats Bollet & associés ;

M. X. demande au tribunal :

- de prononcer la décharge de l'imposition supplémentaire mise à sa charge au titre de l'impôt sur les revenus pour les années 2008 et 2010 ;
- de condamner la Nouvelle-Calédonie aux entiers dépens et à lui verser la somme de 2.500 € en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Il soutient que :

- muté en Nouvelle-Calédonie, il a décidé d'y résider sans son épouse demeurée en métropole, notamment pour des raisons fiscales, après avoir pris des renseignements auprès des services fiscaux métropolitains et calédoniens ;
- le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie a commis une erreur de droit en considérant qu'il était imposable sur ses revenus perçus en Nouvelle-Calédonie à raison d'une seule part et en déniait l'application du mécanisme du quotient familial prévu à l'article 132 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;
- en refusant le bénéfice de l'imposition collective pour les couples mariés, le régime fiscal de la Nouvelle-Calédonie crée une discrimination et une inégalité de traitement entre les travailleurs du territoire et, plus généralement, entre les citoyens calédoniens et les ressortissants français ;
- la décision du président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie n'est pas conforme aux règles communautaires et internationales ;

- il résulte de l'application combinée des articles Lp. 52 et 133§ 3 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie que les revenus des conjoints font, en principe, l'objet d'une imposition commune, même s'ils ont des résidences séparées ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 4 mars 2014 présenté par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête et soutient que :

- il y aurait une iniquité fiscale à accorder deux parts dans le cadre du quotient familial à la fois aux époux qui sont tous deux domiciliés en Nouvelle-Calédonie et sont imposés sur l'ensemble des revenus du ménage et aux époux dont l'un seulement réside sur le territoire et est imposé sur ses seuls revenus ;

- le foyer fiscal du requérant se situe en métropole, où les époux doivent déposer une déclaration fiscale sur l'ensemble de leurs revenus, hors ceux de monsieur perçus en Nouvelle-Calédonie ;

- avant l'intervention de la loi du pays du 21 janvier 2010, lorsque le foyer fiscal se situait en métropole, le conjoint présent temporairement en Nouvelle-Calédonie pour les besoins de sa profession devait être taxé comme un contribuable non résident au taux de 25 % ;

- la loi du pays du 21 janvier 2010, applicable aux revenus 2010, limite l'imposition commune des personnes mariées aux conjoints ayant chacun leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie ; le requérant était donc imposable en Nouvelle-Calédonie sur ses revenus locaux sous le bénéfice d'une seule part ;

- pour l'imposition en litige sur les revenus 2008, l'administration fiscale propose une substitution de base légale, en procédant à l'imposition de M. X., sur le fondement des articles Lp. 57, 58 et R. 58 bis du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, en qualité de non résident ; une compensation sera ensuite opérée entre les deux montants d'imposition ;

Vu l'ordonnance en date du 6 mars 2014 par laquelle le président du tribunal a fixé, en application de l'article R. 613-1, la clôture de l'instruction au 16 avril 2014 ;

Vu le mémoire, enregistré le 25 mars 2014, présenté pour M. X., qui conclut aux mêmes fins que la requête par les mêmes moyens et soutient, en outre, que :

- les déclarations remplies par le requérant sont conformes au document d'information publié par l'administration fiscale française et aux imprimés fiscaux calédoniens ;

- l'administration fiscale calédonienne fait une interprétation erronée de la convention fiscale-calédonienne qui n'attribue aucun droit d'imposition à la Nouvelle-Calédonie sur les revenus perçus par l'épouse du requérant en France ;

- la position du service fiscal calédonien aboutit à une imposition plus forte pour les époux X. que s'ils étaient célibataires ;

Vu le mémoire, enregistré le 28 mars 2014, présenté par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie qui conclut aux mêmes fins que précédemment par les mêmes moyens et soutient, en outre, que :

- le service calédonien n'a donné aucune information contraire à la loi fiscale au requérant ;

- il n'y a pas de double imposition d'un même revenu ; en métropole, le couple est soumis à une imposition commune avec un quotient familial de deux parts et l'administration fiscale fait application du taux effectif, en tenant compte du montant réel des revenus du couple, puis soustrait de l'assiette les revenus taxés en Nouvelle-Calédonie ;

Vu, en application de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, la lettre en date du 6 mai 2014 par laquelle le président du tribunal a informé les parties que le jugement à intervenir était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office ;

Vu le mémoire, enregistré le 13 mai 2014, présenté par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, qui conclut aux mêmes fins que précédemment par les mêmes moyens et soutient, en outre, que M. X. est seul résident fiscal en Nouvelle-Calédonie et ne peut être soumis à une imposition commune avec son épouse ; il est donc taxable au barème progressif prévu à l'article 136 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, avec un quotient familial d'une part ;

Vu le mémoire, enregistré le 15 mai 2014, présenté pour M. X., qui conclut aux mêmes fins que la requête par les mêmes moyens et soutient qu'il remplit les conditions de l'article 4 de la convention franco-calédonienne pour être considéré comme résident fiscal néo-calédonien durant la période 2008-2011, bénéficiant pour le calcul de son impôt sur le revenu des dispositions de l'article 136 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 22 mai 2014, présentée par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ;

Vu, II, sous le n° 1400108, la requête, enregistrée le 10 mars 2014, présentée pour M. Eric X., élisant domicile collège Jacques Tati, 12 rue Louis Pasteur, BP 80018 à Mertwiller (67580), par la société d'avocats Bollet & associés ;

M. X. demande au tribunal :

- de prononcer la décharge de l'imposition supplémentaire mise à sa charge au titre de l'impôt sur les revenus pour les années 2009 et 2011 ;

- de condamner la Nouvelle-Calédonie aux entiers dépens et à lui verser la somme de 2.500 € en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Il soutient que :

- muté en Nouvelle-Calédonie, il a décidé d'y résider sans son épouse demeurée en métropole, notamment pour des raisons fiscales, après avoir pris des renseignements auprès des services fiscaux métropolitains et calédoniens ;

- le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie a commis une erreur de droit en considérant qu'il était imposable sur ses revenus perçus en Nouvelle-Calédonie à raison d'une seule part et en déniait l'application du mécanisme du quotient familial prévu à l'article 132 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- en refusant le bénéfice de l'imposition collective pour les couples mariés, le régime fiscal de la Nouvelle-Calédonie crée une discrimination et une inégalité de traitement entre les travailleurs du territoire et, plus généralement, entre les citoyens calédoniens et les ressortissants français ;

- la décision du président du gouvernement n'est pas conforme aux règles communautaires et internationales ;

- il résulte de l'application combinée des articles Lp. 52 et 133§ 3 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie que les revenus des conjoints font, en principe, l'objet d'une imposition commune, même s'ils ont des résidences séparées ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 28 mars 2014 présenté par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête et soutient que :

- il renvoie à son mémoire en défense, joint, enregistré dans le cadre de la requête n° 1300406 ;

- avant l'intervention de la loi du pays du 21 janvier 2010, lorsque le foyer fiscal se situait en métropole, le conjoint présent temporairement en Nouvelle-Calédonie pour les besoins de sa profession devait être taxé comme un contribuable non résident au taux de 25 % ;
- pour l'imposition en litige sur les revenus 2009, l'administration fiscale propose une substitution de base légale, en procédant à l'imposition de M. X., sur le fondement des articles Lp. 57, 58 et R. 58 bis du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, en qualité de non résident ; une compensation sera ensuite opérée entre les deux montants d'imposition ;
- la loi du pays du 21 janvier 2010, applicable aux revenus 2011, limite l'imposition commune des personnes mariées aux conjoints ayant chacun leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie ; le requérant était donc imposable en Nouvelle-Calédonie sur ses revenus locaux sous le bénéfice d'une seule part ;

Vu le mémoire, enregistré le 22 avril 2014, présenté pour M. X., qui conclut aux mêmes fins que la requête par les mêmes moyens et soutient, en outre, que :

- les déclarations remplies par le requérant sont conformes au document d'information publié par l'administration fiscale française et aux imprimés fiscaux calédoniens ;
- l'administration fiscale calédonienne fait une interprétation erronée de la convention fiscale-calédonienne qui n'attribue aucun droit d'imposition à la Nouvelle-Calédonie sur les revenus perçus par l'épouse du requérant en France ;
- la législation fiscale de la Nouvelle-Calédonie n'est pas conforme aux règles communautaires et internationales ;
- la position du service fiscal calédonien aboutit à une imposition plus forte pour les époux X. que s'ils étaient célibataires ;

Vu, en application de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, la lettre en date du 12 mai 2014 par laquelle le président du tribunal a informé les parties que le jugement à intervenir était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office ;

Vu le mémoire, enregistré le 15 mai 2014, présenté par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, qui conclut aux mêmes fins que précédemment par les mêmes moyens et soutient, en outre, que M. X. est seul résident fiscal en Nouvelle-Calédonie et ne peut être soumis à une imposition commune avec son épouse ; il est donc taxable au barème progressif prévu à l'article 136 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, avec un quotient familial d'une part ;

Vu le mémoire, enregistré le 20 mai 2014, présenté pour M. X., qui conclut aux mêmes fins que la requête par les mêmes moyens et soutient qu'il remplit les conditions de l'article 4 de la convention franco-calédonienne pour être considéré comme résident fiscal néo-calédonien durant la période 2008-2011, bénéficiant pour le calcul de son impôt sur le revenu des dispositions de l'article 136 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 22 mai 2014, présentée par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ;

Vu les réclamations préalables ;

Vu les décisions de la directrice des services fiscaux de la Nouvelle-Calédonie ;

Vu les autres pièces des dossiers ;

Vu la Constitution de la République française du 4 octobre 1958 ;

Vu la convention entre le Gouvernement de la République française et le Conseil de Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie et Dépendances en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale, approuvée et publiée par la loi n° 83-676 du 26 juillet 1983 ;

Vu la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999, relatives à la Nouvelle-Calédonie ;

Vu la loi du pays n° 2010-3 du 21 janvier 2010 portant diverses dispositions d'ordre fiscal ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

Vu le code de justice administrative dans sa version applicable en Nouvelle-Calédonie ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 22 mai 2014 ;

- le rapport de Mme Legrand, rapporteur ;

- les conclusions de M. Arruebo-Mannier, rapporteur public ;

- et les observations de M. Boiteux, représentant le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ;

1. Considérant que M. X. a été muté professionnellement en Nouvelle-Calédonie et s'y est installé seul le 26 juillet 2008, sans sa femme demeurée en métropole ; que pour les années 2008, 2009, 2010 et 2011, il a déclaré auprès de la direction des services fiscaux de la Nouvelle-Calédonie ses revenus perçus en Nouvelle-Calédonie en indiquant qu'il était marié et en précisant que sa femme faisait une déclaration séparée en métropole ; que, par une lettre du 22 décembre 2011, l'administration fiscale calédonienne lui a adressé une notification de redressement de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 pour un montant de 447 750 F CFP, au motif que ses revenus territoriaux devaient être imposés en Nouvelle-Calédonie avec un quotient égal à une seule part ; que, par une lettre en date du 7 décembre 2012, l'administration calédonienne lui a adressé, pour le même motif, une notification de redressement de l'impôt sur le revenu pour un montant de 1 649 800 F CFP au titre de l'année 2009, de 3 310 600 F CFP au titre de l'année 2010 et de 1 752 200 F CFP au titre de l'année 2011 ; que l'impôt sur le revenu de l'année 2008 a été mis en recouvrement le 28 février 2013 ; que l'impôt sur le revenu de l'année 2009 a été mis en recouvrement le 30 novembre 2013 ; que l'impôt sur le revenu de l'année 2010 a été mis en recouvrement le 30 avril 2013 ; que l'impôt sur le revenu de l'année 2011 a été mis en recouvrement le 30 novembre 2013 ; que, par un courrier en date du 15 mai 2013 reçu le 30 mai 2013, M. X. a formé une réclamation contentieuse préalable pour contester les impositions supplémentaires mises à sa charge sur ses revenus de 2008 et 2010 ; que, par une réponse en date du 27 septembre 2013, le directeur des services fiscaux a rejeté sa demande ; que, par un courrier en date du 4 décembre 2013 reçu le 17 décembre 2013, M. X. a formé une réclamation contentieuse préalable pour contester les impositions supplémentaires mises à sa charge sur ses revenus de 2009 et 2011 ; que, par une réponse en date du 27 décembre

2013, le directeur des services fiscaux a rejeté sa demande ; que, par les deux requêtes susvisées, M. X. demande la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge par la direction des services fiscaux de la Nouvelle-Calédonie sur ses revenus territoriaux au titre des années 2008, 2009, 2010 et 2011 ;

2. Considérant que les requêtes susvisées n° 1300406 et 1400108 présentées pour M. X. sont relatives aux suppléments d'impôts sur le revenu auxquels il a été assujéti au titre de quatre années consécutives pour un même motif et ont fait l'objet d'une instruction commune ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par un seul jugement ;

Sur les conclusions à fin de décharge :

3. Considérant, en premier lieu, que M. X., qui soutient que ses revenus de source calédonienne ont justement été soumis par l'administration fiscale calédonienne au barème progressif, se plaint du refus opposé par celle-ci à la prise en compte de deux parts pour son quotient familial, en dépit de son statut d'homme marié ;

En ce qui concerne les impositions des années 2008 et 2009 :

4. Considérant que, pour fonder les suppléments d'imposition sur les revenus mis à la charge de M. X. au titre des années 2008 et 2009, l'administration fiscale calédonienne a retenu sa qualité de résident du territoire soumis à l'application du barème progressif mais bénéficiant d'une seule part, compte tenu de la résidence en métropole de son épouse ;

Quant à la demande de substitution de base légale présentée par l'administration fiscale :

5. Considérant que l'administration est en droit, à tout moment de la procédure contentieuse, de demander, pour justifier le bien-fondé d'une imposition, que soit substituée une base légale à celle qui avait été initialement invoquée, dès lors que cette substitution peut être faite sans priver le contribuable des garanties qui lui sont reconnues en matière de procédure d'imposition ; que, dans le cas où l'administration a utilisé des documents ou des renseignements obtenus de tiers pour fonder le redressement au titre de la nouvelle base légale dont elle se prévaut au cours de la procédure contentieuse, il lui appartient, lors de l'instance devant le juge saisi pour la première fois de la demande de substitution de base légale ou, le cas échéant, lors de l'instance d'appel, et au cas où cette obligation n'aurait pas déjà été satisfaite au cours de la procédure d'imposition, d'informer le contribuable, avec une précision suffisante, de l'origine et de la teneur de ces documents ou de ces renseignements, dans des délais permettant à l'intéressé d'en demander, le cas échéant, la communication et le mettant à même, après celle-ci, de présenter utilement ses observations avant la clôture de l'instruction ;

6. Considérant que l'administration a demandé, au cours de la présente instance, la substitution des articles Lp. 57, Lp. 58 et R 58 bis du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie aux articles 48, Lp. 52 et 136 du même code, sur lesquels les redressements d'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009 étaient initialement fondés ; que cette substitution aboutit à remplacer l'imposition de M. X. selon le barème progressif en qualité de résident calédonien bénéficiant d'une seule part par une imposition selon le prélèvement forfaitaire en qualité de non résident ; que le service n'a, pour opérer cette substitution, pas recouru à des documents ou renseignements nouveaux, mais s'est borné à modifier son interprétation de la situation fiscale de M. X. ; que la demande de substitution de base légale présentée par l'administration ne prive le

contribuable d'aucune garantie en matière de procédure d'imposition, M. X. ayant d'ailleurs déposé un mémoire en réplique ; qu'elle doit, par suite, être accueillie ;

Quant à la domiciliation fiscale de M. X. :

7. Considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ;

8. Considérant qu'aux termes de l'article 47 du code des impôts de Nouvelle Calédonie, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige 2008 et 2009 : *« Les personnes qui ont en Nouvelle-Calédonie leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus, sauf dispositions contraires des conventions ou accords relatifs aux doubles impositions. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de Nouvelle-Calédonie sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source territoriale. »* ; qu'aux termes de l'article 48 du même code, dans sa version applicable aux années d'imposition 2008 et 2009 : *« Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie : a) Les personnes qui ont en Nouvelle-Calédonie leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; b) Celles qui exercent en Nouvelle-Calédonie une activité professionnelle salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; c) celles qui ont en Nouvelle-Calédonie le centre de leurs intérêts économiques. »* ;

9. Considérant qu'il résulte de l'instruction que M. X., fonctionnaire de l'éducation nationale, a été affecté en Nouvelle-Calédonie entre 2008 et 2012 pour y exercer une activité professionnelle salariée qui ne présentait pas un caractère accessoire ; qu'il s'ensuit que, en application des dispositions précitées des articles 47 et 48 du code des impôts de Nouvelle Calédonie, il devait être réputé avoir son domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie et était en principe, pour les années 2008 et 2009, passible de l'impôt sur le revenu en Nouvelle-Calédonie à raison de l'ensemble de ses revenus, sauf stipulation contraire de la convention fiscale franco-calédonienne susvisée ;

10. Considérant qu'aux termes de l'article 1^{er} de ladite convention dont les termes sont demeurés inchangés depuis sa signature en 1983 : *« La présente convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un territoire ou des deux territoires »* ; et qu'aux termes de l'article 4 de cette convention : *« 1. Au sens de la présente convention, l'expression "résident d'un territoire" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de ce territoire, est assujettie à l'impôt dans ce territoire, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans ce territoire que pour les revenus de sources situées dans ce territoire. 2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident de deux territoires, sa situation est réglée de la manière suivante : a. Cette personne est considérée comme un résident du territoire où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux*

territoires, elle est considérée comme un résident du territoire avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux)... » ; et qu'aux termes de l'article 14 de cette même convention : « 4. ...Les rémunérations, autres que les pensions, payées par l'Etat, une collectivité territoriale ou une personne morale de droit public à une personne physique ne sont imposables que dans le territoire dont le bénéficiaire est un résident... » ;

11. Considérant qu'aux termes de l'article 4 A du code général des impôts dans sa version demeurée inchangée depuis 1979 : *« Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française. »* ; et qu'aux termes de l'article 4 B dudit code dans sa version demeurée inchangée depuis 1979 : *« 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A : a) Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; b) Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; c) Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques... »* ; que, pour l'application des dispositions du paragraphe a) du 1 de l'article 4 B précité, le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles, et le lieu du séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer ;

12. Considérant qu'il résulte de l'instruction que, pendant la période couvrant les années 2008 et 2009, au cours de laquelle M. X. a exercé une activité professionnelle salariée en Nouvelle-Calédonie, son foyer était resté en métropole, où demeurait son épouse et où il est propriétaire d'un bien immobilier ; qu'il s'ensuit que M. X. doit être regardé comme ayant eu son domicile fiscal en métropole au cours des années 2008 et 2009 et comme étant en principe passible de l'impôt sur le revenu en France en raison de l'ensemble de ses revenus en application de l'article 4 A du code général des impôts ;

13. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. X. ayant été au cours des années 2008 et 2009 un résident des deux territoires parties à la convention susvisée, au sens des stipulations du paragraphe 1 de l'article 4 de ladite convention, il doit, en application des stipulations du paragraphe 2 de cet article, être considéré comme un résident du territoire français métropolitain, où il disposait d'un foyer d'habitation permanent ; que, toutefois, en application des stipulations du paragraphe 1 de l'article 14 de cette même convention, il était imposable en Nouvelle-Calédonie à raison des rémunérations perçues en 2008 et 2009 au titre de l'emploi salarié qu'il y exerçait, dans les conditions prévues par le code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;

Quant à l'application du code des impôts de Nouvelle Calédonie :

14. Considérant qu'aux termes de l'article Lp 58 du code des impôts de Nouvelle Calédonie dans sa rédaction applicable aux mêmes années d'imposition : *« I- Les revenus de source calédonienne des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en Nouvelle-Calédonie sont soumis à un prélèvement forfaitaire au taux prévu par l'article R. 58 bis, quels que soient la composition de leur foyer fiscal, le niveau de leurs revenus ou de leur imposition directe dans le pays de résidence. II- Toutefois, le contribuable qui justifie que le taux de l'impôt calédonien, calculé selon le I de l'article 136, sur l'ensemble de ses revenus de source calédonienne et étrangère, serait inférieur au taux de 25 % prévu par l'article R. 58 bis, peut demander que ce taux soit applicable à ses revenus de source calédonienne. Cette demande doit*

être présentée dans les conditions de forme et de délais prévus aux articles 1105 à 1111 du présent code... » ; qu'en vertu de l'article R. 58 bis, pour l'application des dispositions de l'article Lp. 58, le taux du prélèvement est fixé à 25 % ; qu'aux termes de l'article 132 du même code dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : « Le revenu imposable arrondi au millier de francs inférieur est égal au revenu net global déterminé conformément aux dispositions de l'article 128 et compte tenu de l'article 131./ Il est, pour le calcul de l'impôt sur le revenu des contribuables fiscalement domiciliés en Nouvelle-Calédonie et dépendances, divisé en un certain nombre de parts, fixé conformément à l'article 133, d'après la situation et les charges de famille définies à l'article 134. Le revenu correspondant à une part entière est taxé par application du tarif prévu à l'article 136. L'impôt brut est égal au produit de la cotisation ainsi obtenue par le nombre de parts. » ; et qu'aux termes de l'article 133 du même code dans sa version applicable en 2008 et 2009 : « Le nombre de parts à prendre en considération pour la division du revenu imposable prévue à l'article 132 2^{ème} alinéa est fixé comme suit en fonction de la situation de famille : ... marié, sans enfant à charge : 2,0... » ;

15. Considérant qu'il résulte de ce qui a été dit au point 13 du présent jugement que M. X. ne peut, compte tenu des stipulations de la convention fiscale franco-calédonienne susvisée, être regardé comme ayant eu son domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie au cours des années 2008 et 2009, dès lors qu'il devait être considéré comme un résident du territoire français métropolitain ; qu'ainsi, en application des dispositions précitées du I de l'article Lp 58 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, ses revenus de source calédonienne, constitués en l'espèce des seuls salaires versés par son employeur au titre de son activité dans ce territoire, devaient en principe être soumis au prélèvement forfaitaire institué par cet article, sous réserve de l'application des dispositions du II dudit article, qui permettent au contribuable de demander à l'administration fiscale à être imposé au taux de l'impôt calédonien sur l'ensemble de ses revenus, lorsqu'il justifie que le taux de cet impôt serait inférieur au taux du prélèvement forfaitaire ; qu'il est constant que M. X. n'a, en tout état de cause, en l'espèce, pas demandé à bénéficier des dispositions du II de l'article Lp 58 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie au titre de ses revenus des années 2008 et 2009, de sorte que les salaires qu'il a perçus au cours de cette même année auraient dû être soumis au prélèvement forfaitaire au taux de 25 %, quelle que soit la composition de son foyer fiscal, et non imposés selon le barème progressif servant au calcul de l'impôt sur le revenu en application du I de l'article 136 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ; que la substitution de base légale sollicitée par l'administration calédonienne pour les suppléments d'impôt sur les revenus mis à la charge de M. X. au titre des années 2008 et 2009 doit être admise ; qu'il s'ensuit que, pour le cas où l'imposition de M. X., calculée par application de ces règles, serait moins élevée que celle à laquelle il a été assujetti, il doit lui être accordé décharge de la différence entre la somme qu'il a payée et le nouveau montant dû ; que le moyen tiré de ce que les revenus déclarés par M. X. en Nouvelle-Calédonie auraient dû être imposés selon le barème progressif en fonction d'un quotient familial de deux parts, sur le fondement de l'article 133 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, doit, en revanche, être écarté comme inopérant ;

En ce qui concerne les impositions des années 2010 et 2011 :

16. Considérant que, pour fonder les suppléments d'imposition sur les revenus mis à la charge de M. X. au titre des années 2010 et 2011, l'administration fiscale calédonienne a retenu sa qualité de résident du territoire soumis à l'application du barème progressif mais bénéficiant d'une seule part, compte tenu de la résidence en métropole de son épouse ;

Quant à la domiciliation fiscale de M. X. :

17. Considérant que M. X. ayant continué à être, au cours des années 2010 et 2011, un résident des deux territoires parties à la convention fiscale franco-calédonienne, au sens des stipulations du paragraphe 1 de l'article 4 de ladite convention, il doit, en application des stipulations du paragraphe 2 de cet article, être considéré comme un résident du territoire français métropolitain, où il disposait d'un foyer d'habitation permanent ; que, toutefois, en application des stipulations du paragraphe 1 de l'article 14 de cette même convention, il était imposable en Nouvelle-Calédonie à raison des rémunérations perçues en 2010 et 2011 au titre de l'emploi salarié qu'il y exerçait, dans les conditions prévues par le code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;

Quant à l'application du code des impôts de Nouvelle Calédonie :

18. Considérant qu'en application des dispositions précitées du I de l'article Lp 58 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, les revenus de source calédonienne perçus par M. X., constitués en l'espèce des seuls salaires versés par son employeur au titre de son activité dans ce territoire, devaient en principe être soumis au prélèvement forfaitaire de 25% institué par cet article, quelle que soit la composition de son foyer fiscal ; qu'il est constant que M. X. n'a pas demandé à être imposé au taux de l'impôt calédonien sur l'ensemble de ses revenus si tant est qu'il ait été en mesure de justifier que le taux de cet impôt aurait été inférieur au taux du prélèvement forfaitaire ; qu'il s'ensuit que, pour le cas où l'imposition de M. X., calculée par application de ces règles, serait moins élevée que celle à laquelle il a été assujetti, il doit lui être accordé décharge de la différence entre la somme qu'il a payée et le nouveau montant dû ; que le moyen tiré de ce que les revenus déclarés par M. X. en Nouvelle-Calédonie auraient dû être imposés selon le barème progressif en fonction d'un quotient familial de deux parts, sur le fondement de l'article 133 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, doit, en revanche, être écarté comme inopérant ;

19. Considérant, en deuxième lieu, que M. X. se prévaut des conseils qui lui auraient été prodigués par les services fiscaux métropolitains et calédoniens lorsqu'il s'interrogeait sur l'organisation fiscalement la plus avantageuse de son foyer, ainsi que des documents et imprimés qui lui auraient été remis par les mêmes services ;

20. Considérant qu'à supposer que M. X. ait entendu se prévaloir du principe de sécurité juridique voire même de confiance légitime, il n'établit, en tout état de cause, nullement la teneur des conseils qui lui auraient été dispensés avant de se décider à partir seul en Nouvelle-Calédonie et à laisser sa femme dans leur foyer en métropole ; qu'il ne saurait à bon droit interpréter les documents et imprimés qu'il verse au dossier comme valant reconnaissance à son profit du principe de l'imposition de ses revenus calédoniens en application d'un barème progressif, à l'aune d'un quotient familial égal à 2 ;

21. Considérant, en troisième lieu, que M. X. fait grief au régime fiscal calédonien et, notamment, à la loi de pays susvisée du 21 janvier 2010, de créer une « inégalité de traitement entre les travailleurs du territoire et plus généralement entre les nationaux des deux Etats » et invoque l'application à son profit de la solution adoptée par la Cour de justice des communautés européennes le 16 mai 2000 dans l'affaire C-87/99 Zurstrassen c/ administration des contributions directes ;

22. Considérant, d'une part, que le litige de M. X. concerne les modalités d'imposition d'un ressortissant français travaillant en Nouvelle-Calédonie et n'est pas directement régi par le

droit communautaire ; qu'en tout état de cause, M. X. n'invoque aucune disposition précise d'un traité communautaire qui aurait été méconnue ; que, d'autre part, en vertu de l'application combinée des articles 99 et 107 de la loi organique du 19 mars 1999, les lois du pays intervenues pour définir les règles relatives à l'assiette des impôts ont force de loi ; que si le moyen de M. X. doit être regardé comme portant sur l'inconstitutionnalité de la loi fiscale au regard du principe constitutionnel d'égalité, il ne pourrait utilement être soutenu devant le tribunal qu'au travers d'une question prioritaire de constitutionnalité répondant à des règles de procédure spécifiques non suivies en l'espèce ; qu'en tout état de cause, l'intervention de la loi du pays ne remet pas en cause la primauté des stipulations de la convention fiscale calédonienne lorsque, comme en l'espèce, un ressortissant est à la fois résident français et résident calédonien au sens de la loi fiscale ;

23. Considérant, en quatrième et dernier lieu, que M. X. se plaint d'être l'objet non seulement d'une double imposition mais d'une imposition plus forte que si lui et son épouse étaient célibataires ;

24. Considérant, toutefois, que les revenus perçus par M. X. en Nouvelle-Calédonie donnent lieu à l'établissement d'une imposition par les seuls services fiscaux calédoniens ; que s'ils sont pris en compte en métropole pour la détermination du montant réel des revenus du couple dans le cadre de leur imposition commune, avec l'application d'un quotient familial de deux parts et du taux effectif, les revenus taxés en Nouvelle-Calédonie sont soustraits de l'assiette de l'imposition métropolitaine ; que M. X. n'est, par suite, pas fondé à se plaindre d'être l'objet d'une double imposition que la convention fiscale franco-calédonienne a précisément pour objet d'éviter ; qu'en outre, s'il affirme que l'imposition de ses revenus en Calédonie et des revenus du couple en métropole entraîne une charge plus forte pour leur foyer que s'ils étaient célibataires, il ne le démontre nullement ; qu'il lui appartenait, ainsi qu'il a été dit au point 15, de demander à l'administration fiscale à être imposé au taux de l'impôt calédonien sur l'ensemble de ses revenus, à condition qu'il justifiât de l'infériorité du taux de cet impôt au taux du prélèvement forfaitaire ;

25. Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ce qui précède que, pour le cas où l'imposition de M. X. sur les revenus qu'il a perçus en Nouvelle-Calédonie entre 2008 et 2011, calculée en application de l'article Lp. 58 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, serait moins élevée que celle à laquelle il a été assujetti, il doit lui être accordé décharge de la différence entre les sommes qu'il a payées et les nouveaux montants dus ;

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

26. Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de condamner la Nouvelle-Calédonie à rembourser à M. X. les sommes qu'il allègue avoir exposées à l'occasion de ces deux instances et qui ne sont pas comprises dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Pour le cas où l'imposition de M. X. sur les revenus qu'il a perçus en Nouvelle-Calédonie entre 2008 et 2011, calculée en application de l'article Lp. 58 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, serait moins élevée que celle à laquelle il a été assujetti, il lui est accordé décharge de la différence entre les sommes qu'il a payées et les nouveaux montants dus.

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