

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1800212

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SAS FINANCIERE LILY

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Quillévé
Président-rapporteur

Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

M. Schnoering
Rapporteur public

Audience du 11 juillet 2019
Lecture du 29 juillet 2019

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 24 juillet 2018 sous le n° 1800212, et des mémoires complémentaires enregistrés les 17 septembre et 26 octobre 2018 la SAS Financière Lily, représentée par la société Ernst & Young, société d'avocats, demande au tribunal dans le dernier état de ses écritures :

1°) de prononcer la décharge des impositions à la contribution calédonienne de solidarité à laquelle elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2015 et 2017 pour des montant de 500 000 francs CFP et de 1 500 000 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 SAS Financière Lily soutient que :

- la contribution calédonienne de solidarité (CCS) ne présente pas le caractère d'une cotisation sociale mais celui d'une imposition de toute nature frappant les revenus de valeurs mobilières ;

- la CCS entre dans le champ de l'article 9 de la convention fiscale franco-calédonienne ;

- la CCS, les centimes additionnels provinciaux et communaux ainsi que le taux principal de l'IRVM forment un taux global qui doit être plafonné à 5 % ;

- la non imputabilité d'un impôt sur un autre ne présume pas du caractère non analogue du premier par rapport au second ; l'imputabilité d'un impôt sur un autre est un simple indice de sa nature ; les différents arrêts dont se prévaut la Nouvelle-Calédonie tranchent la question de la compétence juridictionnelle eu égard à la nature des taxes en cause et l'imputabilité du prélèvement n'y joue qu'un indice de la nature du prélèvement ;

- le cas de la contribution calédonienne de solidarité ne peut être comparé à celui du prélèvement de 50 % de l'article 244 bis du code des impôts ;
- la CCS est un impôt analogue à l'IRVM au-delà du fait que l'imposition soit recouvrée, contrôlée et établie comme l'IRVM, la nature de la contribution étant analogue à l'IRVM ; le critère déterminant est l'assiette des impôts ainsi que le rapporteur public sous l'arrêt Deutsche Bahn AG l'a souligné ;
- dans le cas de la CCS et de l'IRVM, les assiettes et les personnes sont identiques, le régime de la CCS étant calqué sur celui de l'IRVM à l'exception du taux applicable à la taxe ;

Des mémoires ont été enregistrés les 31 août et 8 octobre 2018 présenté par la Nouvelle-Calédonie qui conclut au non lieu à statuer à concurrence des sommes dégreévées pour un montant de 1 500 000 francs CFP et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

La Nouvelle-Calédonie fait valoir que :

- la contribution calédonienne de solidarité n'entre pas dans le champ d'application de la convention fiscale franco-calédonienne ;
- la contribution calédonienne de solidarité, 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 requérante 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 l'article 2 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'adjoit ; 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 ;

- l'IRVM est dissociable de l'impôt de distribution ; les dispositions de l'article Lp 724 du code des impôts n'ont pour but que de prévoir entre la CCS et l'IRVM des règles communes en matière d'établissement et de recouvrement de l'impôt dans un souci de trouver une modalité pratique de calcul et de collecte de cette contribution.

Vu la décision du 17 août 2018 d'admettre partiellement la demande de la société et de procéder au remboursement partiel de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) d'un montant de 1 500 000 francs versé dans le cadre des distributions de l'exercice 2016 ;

- 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. Quillévére, président-rapporteur,

- les conclusions de M. Schnoering, rapporteur public,

- et les observations de Me Pedamon avocate de la société Financière Lily.

Considérant ce qui suit :

1. La société par actions simplifiées (SAS) Financière Lily, société anonyme sise en métropole, est une société holding dont le groupe est constitué notamment de la société SAS Ginger Soproner domiciliée en Nouvelle-Calédonie et spécialisée dans les études techniques et de maîtrise d'ouvrage dans le domaine du bâtiment, de l'infrastructure, de l'environnement et de l'hydraulique. Le 1^{er} juin 2015, l'associé unique de la SAS Ginger Soproner, a décidé la distribution de dividendes pour la période se clôturant au 31 décembre 2014 d'un montant brut de 10 000 000 francs CFP. Le 26 juin 2015, la société Ginger Soproner a déposé à la direction

des services fiscaux (DSF), la déclaration des distributions sur laquelle ont été calculés l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) et la contribution calédonienne de solidarité pour un montant de 550 000 francs CFP. Puis au terme du procès verbal dressé le 15 mai 2017, pour approbation des comptes de l'exercice clos au 31 décembre 2016, l'associé unique a décidé la distribution des dividendes d'un montant de 30 000 000 francs CFP sur lequel ont été évalués l'impôt de distribution pour un montant de 3 000 000 francs CFP et la contribution calédonienne de solidarité (CCS) d'un montant de 1 500 000 francs CFP. Par une réclamation du 5 décembre 2017 la société a estimé que le taux d'imposition maximum auquel les dividendes distribués devaient être soumis était de 5 % et demande la décharge des sommes de 500 00 francs CFP et de 1 500 000 francs CFP correspondant à l'excédent d'impôt prélevé à tort par la société Ginger Soproner sur les dividendes qui lui ont été versés en 2015 et 2017.

Sur l'étendue du litige :

2. Postérieurement à l'introduction de la requête de la SAS Financière Lily, le service a décidé par un courrier du 17 août 2018 d'admettre partiellement la demande de la société et de procéder au remboursement partiel de l'IRVM d'un montant de 1 500 000 francs versé dans le cadre des distributions de l'exercice 2016. Il n'y a plus lieu de statuer sur les conclusions de la requête dans la limite du dégrèvement accordé par les services fiscaux de la Nouvelle-Calédonie à la SAS Financière Lily pour un montant de 1 500 000 francs au titre de l'IRVM de l'année 2017. Dans le dernier état de ses écritures, la SAS Financière Lily limite ses conclusions en décharge à la CSS payée pour des montants de 500 000 francs CFP au titre des dividendes versés en 2015 et de 1 500 000 francs CFP au titre des dividendes versés en 2017.

Sur le surplus des conclusions :

3. La société par actions simplifiées (SAS) Financière Lily fait valoir que le taux d'imposition maximum auquel les dividendes distribués devaient être soumis, en application de l'article 9 de la convention fiscale franco-calédonienne qui plafonne le montant de la retenue à la source pouvant être prélevée sur le territoire de la Nouvelle-Calédonie, où la société Ginger Soproner à l'origine de la distribution est implantée, est de 5 %, et que ce plafond a déjà été atteint par l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et les centimes additionnels.

4. 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 2 de l'article 9 de cette même convention fiscale franco-calédonienne : « (...) 1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un territoire à un résident de l'autre territoire sont imposables dans cet autre territoire. 2- Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans le territoire dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de ce territoire, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire

effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder : a) 5 p. cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) (...) ».

5. Aux termes de l'article 13 de la loi de pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 dans sa version modifiée par la loi de pays n° 2015-9 du 31 décembre 2015 : « *Les produits de valeurs mobilières mentionnés à l'article 12 s'entendent des produits des valeurs mobilières définis aux articles 529 et 550 à Lp. 553 bis du code des impôts.* ». Aux termes de l'article 14 de cette loi : « *La contribution sur les produits de valeurs mobilières est assise sur le montant retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. / Les produits de valeurs mobilières exonérés de l'impôt sur le revenu de valeurs mobilières en application des dispositions de l'article Lp. 536 du code des impôts ne sont pas soumis à la contribution.* ». Aux termes de l'article 15 de ladite loi : « *La contribution portant sur les produits de valeurs mobilières est établie, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Elle est notamment liquidée sur la déclaration prévue à l'article Lp. 544 du code des impôts et avancée par les sociétés distributrices des produits de valeurs mobilières* ».

6. Il résulte de l'instruction que la contribution calédonienne de solidarité instaurée par la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014, contrôlée et recouvrée selon les articles 12 à 15 de cette même loi, est prélevée sans effet sur les droits aux prestations sociales pour les personnes qui s'en acquittent et ne conditionne le droit à aucune prestation spécifique ou aux avantages servis par un régime de sécurité sociale. Ainsi, elle ne présente pas le caractère d'une cotisation sociale mais entre dans la catégorie des impositions. Par ailleurs, il résulte des dispositions précitées de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 que la contribution calédonienne de solidarité est notamment assise sur les produits de valeur mobilière définis à l'article 529 du code des impôts et servant de base à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et est établie et recouvrée selon les règles applicables à cet impôt. Les modalités de détermination de l'assiette de la contribution calédonienne de solidarité et de son recouvrement font que, alors même qu'elle ne poursuit pas les mêmes objectifs que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, que son assiette inclut d'autres revenus, qu'elle ne se compense pas avec cet impôt, qu'elle n'en est pas libératoire, que les modalités d'imputation ou de déduction des deux impôts sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés soient différentes, et que les mécanismes de taux ne sont pas identiques, cette contribution constitue une imposition de nature analogue, au sens du 3 de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne, aux impôts visés au paragraphe 2 de l'article 2 de cette convention.

7. La loi n° 83-676 du 26 juillet 1983 qui a approuvé la convention fiscale franco-calédonienne a donné valeur législative à l'ensemble des dispositions de celle-ci. Cette convention a le caractère d'un acte de droit interne fixant des règles fiscales spéciales en matière d'imposition notamment des dividendes payés par une société qui est un résident d'un territoire à un résident de l'autre territoire et a pour objet et pour effet de limiter la portée des lois fiscales des deux territoires afin d'éviter les doubles impositions. Contrairement à ce qui est soutenu, la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 n'a ni pour objet, ni pour effet d'exclure la contribution calédonienne de solidarité du mécanisme de plafonnement prévu par l'article 9 de la convention fiscale calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 en ce qui concerne ces dividendes versés. 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 mentionnés 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.

8. Ainsi, il y a lieu de tenir compte du taux d'imposition à la contribution calédonienne de solidarité, qui s'ajoute aux impôts existants payés par la société par actions simplifiées (SAS) Financière Lily au titre de l'IRVM et des centimes additionnels mentionnés à l'article 2 de la convention fiscale calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983, pour appliquer le plafonnement de 5 % de la retenue à la source pouvant être prélevée sur le territoire de la source, prévu par les stipulations de l'article 9 de la convention franco-calédonienne.

9. Il résulte de tout ce qui précède que la SAS Financière Lily est fondée à demander la décharge de la contribution calédonienne de solidarité d'un montant de 500 000 francs CFP au titre des dividendes versés en 2015 et, d'un montant de 1 500 000 francs CFP au titre des dividendes versés en 2017.

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

10. 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* ».

11. Il y a lieu de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie la somme de 150 000 francs CFP 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 : Il n'y a plus lieu de statuer sur les conclusions de la requête à hauteur de la somme de 1 500 000 francs CFP dégrevée par la Nouvelle-Calédonie en cours d'instance.

Article 2 : La SAS Financière Lily est déchargée de la somme de 500 000 francs CFP et de la somme de 1 500 000 francs CFP correspondant respectivement à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) appliquée aux dividendes versés en 2015 et 2017.

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