

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1700412

M. X.

M. Quillévére
Président-rapporteur

M. Schnoering
Rapporteur public

Audience du 8 mars 2018
Lecture du 29 mars 2018

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 28 novembre 2017, M. X. demande au tribunal de procéder à une nouvelle liquidation de l'imposition à l'impôt sur le revenu à laquelle son épouse a été assujettie en Nouvelle-Calédonie au titre de l'année 2016 et de la décharger d'une quote-part de l'imposition à l'impôt sur le revenu mis à sa charge en Nouvelle-Calédonie au titre de cette même année 2016 ;

Il soutient que :

- il n'a pas été correctement informé des modalités qui s'offraient à lui pour déclarer ses revenus imposables à l'impôt sur le revenu ;
- il est enseignant sur l'île de la Réunion et son épouse est fonctionnaire au vice-rectorat et vit en Nouvelle-Calédonie ; il vit géographiquement séparé depuis son mariage le 23 juillet 2015 faute de pouvoir obtenir un poste en Nouvelle-Calédonie ; il est soumis à la fiscalité en vigueur sur l'île de la Réunion depuis le mois de décembre 2014 ; il est dans l'obligation d'effectuer une déclaration d'imposition commune depuis l'année 2016 ; il est dans l'obligation de déclarer les revenus qu'il perçoit à la Réunion dans l'espace dédié aux revenus de source extérieure ;
- l'administration fiscale s'appuie sur les dispositions des articles Lp. 52 et Lp. 56 pour justifier le calcul des revenus de l'ensemble du ménage ;
- dans un dépliant d'information de l'administration fiscale aux rubriques « les revenus de source extérieure » il est indiqué qu'une convention fiscale des 31 mars et 5 mai 1983 a été conclue entre la France et la Nouvelle-Calédonie en vue d'éviter les doubles impositions. Cette convention prévoit que les revenus peuvent être soumis soit à une imposition partagée, soit à une imposition exclusive en Nouvelle-Calédonie, soit à une imposition exclusive en France ;
- il sollicite un nouveau calcul de son imposition dans le cadre d'une imposition exclusive en Nouvelle-Calédonie ; son épouse et lui ont été soumis à une imposition partagée

alors qu'ils auraient plutôt opté pour une imposition exclusive en Nouvelle-Calédonie ou à une imposition exclusive en France ;

- il a commis une erreur dans la déclaration de revenu de son foyer fiscal pour l'année 2016 ;

Par un mémoire en défense enregistré le 26 janvier 2018, la Nouvelle-Calédonie, conclut au rejet de la requête.

La Nouvelle-Calédonie soutient que :

- M. et Mme X. vivent géographiquement séparés depuis leur mariage ; le 20 mai 2017 une déclaration a été effectuée pour l'année 2016 en indiquant les revenus de M. X. en revenus de source extérieure pour un montant de 8 325 296 francs CFP.

- l'impôt extérieur supporté par M. X. sur l'île de la Réunion a pu être déduit des revenus imposables de monsieur en application des dispositions combinées des articles Lp. 52-1 et Lp. 56 du code des impôts calédonien ;

- M. X. a qualité pour engager une procédure juridictionnelle devant le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie contre une imposition dont il est tenu solidairement au paiement avec sa compagne ; l'article Lp. 52 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pose le principe de l'imposition commune des personnes mariées pour les revenus perçus par chacune d'entre elles ainsi que ceux de leurs enfants et autres personnes à charge ; l'application de cette disposition est subordonnée par l'article 4 de la loi du pays n° 2010-3 du 21 janvier 2019 à la condition que chacun des deux époux ait son domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie ;

- le Conseil constitutionnel a jugé que la limitation de l'imposition commune aux conjoints ayant chacun leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie est contraire à la constitution ;

- les époux X. qui ne se trouvent pas dans l'un des cas d'imposition séparée prévus par l'article 52-III du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie doivent faire l'objet d'une imposition unique alors même que l'un des conjoints résiderait à l'étranger ;

- l'article 6 du code général des impôts sous l'emprise duquel sont placés les époux Dupont, mariés sous le régime de la séparation de biens et ayant des résidences séparées, les oblige à une déclaration individuelle dans la mesure où il est établi qu'ils ne vivent pas en commun ; M. X. n'est donc pas fondé à se plaindre que l'administration calédonienne a invité Mme X. à produire une déclaration commune pour les revenus perçus par le foyer fiscal alors même qu'il réside à l'extérieur du territoire ;

- le principe de l'imposition par foyer porte en principe sur l'ensemble des bénéfices ou revenus imposables de toutes catégories réalisés par les deux époux ou partenaires lorsqu'il s'agit de personnes mariées ou liées par un Pacs faisant l'objet d'une imposition commune ;

- s'agissant des traitements publics, la convention fiscale des 31 mars et 5 mai 1983 conclue entre la France et le territoire de la Nouvelle-Calédonie prévoit qu'ils sont exclusivement imposables par dérogation au principe général dans le territoire dont le bénéficiaire est résident. Il en résulte que les fonctionnaires de l'Etat en poste en Nouvelle-Calédonie sont exclusivement imposables dans ce territoire à raison des rémunérations qu'ils perçoivent ; les époux X. étant tous les deux fonctionnaires d'Etat, les salaires de monsieur sont imposables sur l'île de la Réunion alors que ceux de madame sont exclusivement imposables sur le sol calédonien. Les revenus de monsieur sont donc expressément exonérés de l'imposition à l'impôt sur le revenu calédonien.

- les revenus de M. X. doivent toutefois être pris en compte dans le quotient familial et donc pris en compte pour le calcul du taux effectif d'imposition en application des dispositions des articles Lp. 56 et Lp. 138 du code des impôts et de l'article 22-c de la convention fiscale des 31 mars et 3 mai 1983 conclue entre la France et la Nouvelle-Calédonie ;

- Mme X. était tenue de déclarer les éléments du revenu global qui, en vertu d'une disposition du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ou d'une convention internationale

relative aux doubles impositions ou d'un autre accord international sont exonérés mais qui doivent être pris en compte pour le calcul de l'impôt applicable aux autres éléments du revenu global. Mme X. devait donc déclarer les revenus exonérés de son époux même s'ils devaient échapper à l'assiette de l'impôt sur le revenu ;

- l'application de la règle du taux effectif qui a pour objet d'assurer une progressivité de l'impôt n'emporte aucune double imposition ;

- la cohérence des textes a été respectée puisque l'administration calédonienne a corrigé dans le cadre de la réclamation contentieuse de Mme X. le calcul du taux effectif de son imposition du fait de la prise en compte des revenus d'origine française de son époux déduction faite du montant d'impôt qu'il a versé sur l'île de la Réunion à ce titre.

- l'erreur de conversion en francs CFP des salaires nets perçus déclarés par M. X. a été corrigée d'office par le service ; le moyen manque donc en fait ;

Vu :

- la décision du 29 septembre 2017 rejetant partiellement la demande de M. et Mme X.;
- 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 ;

- le code général des impôts ;

- 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. Quillévére, président-rapporteur,
- les conclusions de M. Schnoering, rapporteur public,
- et les observations de Mme Autai, représentant la Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit :

1. M. X. et Mme Y., mariés le 25 juillet 2015, en Nouvelle-Calédonie sous le régime de la séparation de biens vivent géographiquement séparés depuis leur mariage faute pour M. X. de pouvoir obtenir un poste d'enseignant en Nouvelle-Calédonie. Les époux ont effectué des déclarations séparées pour l'année 2015, l'une en Nouvelle-Calédonie pour madame et l'autre à l'île de la Réunion pour monsieur. Le 20 mai 2017 une déclaration commune d'imposition a été effectuée pour les revenus de l'année 2016 portant mention des revenus de M. X. en revenus de source extérieure (ligne VA) pour un montant de 8 325 296 francs CFP. Mme X. a présenté le 13 septembre 2017 aux services fiscaux de la Nouvelle-Calédonie une réclamation contentieuse au motif que son époux, M. Dupont, a déjà été imposé à la Réunion sous le statut de « séparé ». Par une décision du 29 septembre 2017, les services fiscaux de la Nouvelle-Calédonie ont partiellement donné suite à la demande de M. X. et de Mme Y. et prononcé en leur faveur un dégrèvement partiel d'un montant de 198 766 francs CFP. Monsieur X. demande au tribunal de prononcer la réduction de l'imposition à laquelle Mme X. a été assujettie en Nouvelle-Calédonie au titre de l'année 2016, paiement solidaire auquel est tenu M. X. en application de l'article 152

du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, au motif qu'ils ont été pénalisés par une double imposition des revenus déclarés par M. X. à la Réunion. Monsieur X. demande en outre une nouvelle liquidation du montant de l'imposition à l'impôt sur le revenu à laquelle son épouse a été assujettie en Nouvelle-Calédonie du fait d'une erreur dans la conversion en francs CFP des salaires nets perçus et déclarés par M. X. au titre de l'année 2016.

Sur l'imposition conjointe :

2. Aux termes de l'article 6 du code général des impôts dans sa rédaction applicable à l'année en litige : « 1. *Chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, tant en raison de ses bénéfices et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérées comme étant à sa charge au sens des articles 196 et 196 A bis. (...) Sauf application des dispositions du 4 et du second alinéa du 5, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et des personnes à charge mentionnée au premier alinéa ; (...) 4. Les époux font l'objet d'impositions distinctes : a. Lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit. (...) ».*

3. Aux termes de l'article Lp. 52 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, dans sa rédaction issue de l'article 4 de la loi du pays du 21 janvier 2010 portant diverses dispositions d'ordre fiscal : « I – *Chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu tant en raison de ses bénéfices et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérées comme étant à sa charge au sens de l'article Lp. 134./ Sauf application des dispositions figurant aux paragraphes III. et IV., les personnes mariées ayant chacune leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et des personnes à charge constituant le foyer fiscal. Cette imposition est établie aux noms de chacun des époux ou épouses, séparés par le mot : « ou ». Le terme contribuable employé au premier alinéa s'entend de la personne ou des époux faisant l'objet d'une même imposition (...) III- Les époux font l'objet d'impositions distinctes : a. Lorsqu'ils sont séparés de biens judiciairement et ne vivent pas sous le même toit ; b. Lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ; c. lorsqu'en cas d'abandon de domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts. ».*

4. Il résulte de l'instruction que M. et Mme X. mariés sous le régime de la séparation de biens, résidaient séparément au titre de l'année 2016. M. Dupont, enseignant, résident à la Réunion relevait pour l'imposition à l'impôt de ses revenus au titre de l'année 2016 du champ d'application du 4-a de l'article 6 du code général des impôts rappelé ci-dessus. Par suite, il était tenu au titre de l'année en litige de déclarer ses revenus imposables à l'impôt sur le revenu de manière distincte de ceux de son épouse résidente fiscale en Nouvelle-Calédonie.

5. M. X. et Mme Y. au titre de l'année 2016 n'étaient toutefois pas séparés judiciairement de biens au cours de l'année d'imposition en litige. Aucune décision de justice ne les autorisait à résider séparément et, il n'était pas non plus soutenu que l'un des conjoints aurait abandonné le domicile conjugal. Dès lors, M. et Mme X. ne relevaient pas au titre de l'année 2016 en litige de l'une des exceptions prévues par le III de l'article Lp. 52 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie rappelées au point 3 du présent jugement. Ainsi, à supposer même que l'un des conjoints résidait à l'étranger au cours de l'année en cause, le service des impôts de la Nouvelle-Calédonie a pu légalement se fonder sur les dispositions précitées du III de l'article 52 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour considérer que le foyer fiscal de M. et Mme X. se trouvait en Nouvelle-Calédonie pour l'année 2016 et qu'ils ne pouvaient faire l'objet d'impositions distinctes à l'impôt sur le revenu en application de dispositions du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

Sur la détermination de l'assiette imposable :

6. Aux termes de l'article Lp. 138 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *Le contribuable est tenu de déclarer les éléments du revenu global qui, en vertu d'une disposition du présent code ou de la convention fiscale franco-calédonienne relative aux doubles impositions sont exonérés mais qui doivent être pris en compte pour le calcul de l'impôt applicable aux autres éléments du revenu global* ».

7. Aux termes de l'article Lp. 56 du même code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *Sont exclus du revenu imposable : a) Les revenus de source extérieure à la Nouvelle-Calédonie, sous réserve de l'application des dispositions de la convention fiscale franco-calédonienne relative aux doubles impositions, à raison desquels le contribuable justifie avoir été soumis à un impôt personnel sur le revenu. (...) Toutefois, ces revenus de source extérieure sont pris en considération, sans autre déduction que celle des impôts établis dans le pays d'origine et dont le paiement incombe au bénéficiaire, pour le calcul de l'impôt dont le contribuable est redevable, au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus imposables et exonérés (...)* ».

8. Aux termes de l'article 1^{er} de la convention fiscale franco-calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 : « *la présente convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un territoire ou des deux territoires* ». Aux termes de l'article 22 de la même convention : « (...) *La double imposition est évitée de la manière suivante 1. En ce qui concerne les impôts calédoniens : c) Nonobstant les dispositions de l'alinéa a l'impôt calédonien est calculé, sur les revenus imposables en Nouvelle-Calédonie en vertu de la présente Convention, au taux correspondant au total des revenus imposables selon la réglementation calédonienne.* ».

9. Le foyer fiscal des époux X. étant comme il a été dit aux points 2 à 5 situé en Nouvelle-Calédonie pour l'année 2016, Mme X. se trouvait dans l'obligation de déclarer les revenus exonérés de son époux sous réserve de l'application des dispositions de la convention fiscale franco-calédonienne. En effet, en application des dispositions combinées des articles Lp. 138 et Lp. 56 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie rappelées ci-dessus, Mme Dupont, résidente fiscale calédonienne était tenue de déclarer les éléments du revenu global de son foyer fiscal fixé en 2016 en Nouvelle-Calédonie qui, en vertu d'une disposition du code des impôts ou d'une convention internationale relative aux doubles impositions ou d'un autre accord international, sont exonérés mais qui doivent être pris en compte pour le calcul de l'impôt applicable aux autres éléments du revenu global.

Sur l'application du taux effectif d'imposition :

10. Il résulte de l'instruction que l'administration fiscale de la Nouvelle-Calédonie a corrigé dans le cadre de la réclamation contentieuse de Mme X. le calcul du taux effectif de son imposition du fait de la prise en compte des revenus d'origine française de son époux (62 787 euros), déduction faite du montant des impôts qu'il aurait versé sur l'île de la Réunion à ce titre (9 230 euros). De sorte que les salaires perçus par son époux en 2016 renseignés par Mme X. dans sa déclaration calédonienne à la rubrique « revenus de source extérieure » ont été corrigés à la somme de 6 391 050 (62 787- 9 230, soit 53 557 euros) au lieu de 8 325 296 francs. Ce taux d'imposition a ensuite été appliqué aux seuls revenus calédoniens de Mme Dupont, soit une imposition de 634 948 francs.

11. En vertu des dispositions de l'article Lp. 56 rappelées au point 7 l'administration peut prendre en compte les revenus de source extérieure sans autre déduction que celle des impôts établis dans le pays d'origine et dont le paiement incombe au bénéficiaire, pour le calcul de l'impôt dont le contribuable est redevable, au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus imposables et exonérés. Ainsi, l'administration fiscale de la Nouvelle-Calédonie peut appliquer la règle du taux effectif c'est-à-dire calculer les cotisations d'impôts sur le revenu dues en Nouvelle-Calédonie à raison des revenus imposables sur ce territoire en faisant application à ces derniers du taux qui correspond selon les dispositions du code des impôts de la Calédonie, à l'ensemble du revenu, y compris les revenus de source étrangère exonérés. Cette règle du taux effectif a pour objet de maintenir la progressivité de l'impôt sur le revenu.

12. Le foyer fiscal pour l'année 2016 de M. et Mme X. se trouvant comme il a été indiqué au point 5 en Nouvelle-Calédonie, c'est à bon droit que les services fiscaux ont déterminé un taux effectif d'imposition prenant en compte des revenus de source extérieure de M. X. sans autre déduction que celle de l'impôt établi dans le pays d'origine et dont le paiement incombait à M. X., pour la liquidation de l'imposition à l'impôt sur le revenu de Mme X.. Par suite, en appliquant le taux effectif d'imposition déterminé comme il vient d'être dit aux revenus calédoniens de Mme X., le service n'a pas commis d'erreur de droit.

Sur la double imposition des revenus de M. X.:

13. La cotisation d'impôt correspondant aux revenus imposables en Nouvelle-Calédonie de Mme X. a été calculée à bon droit en appliquant à ses revenus un taux effectif d'imposition déterminé à partir de la totalité des revenus déclarés de Mme X. y compris les revenus exonérés de M. X. sous réserve de l'application des dispositions de la convention fiscale franco-calédonienne relative aux doubles impositions, à raison desquels le contribuable justifie avoir été soumis à un impôt personnel sur le revenu. La déclaration du revenu global de Mme X. comprenant les revenus exonérés de M. X. a seulement permis, en application des dispositions combinées des articles Lp. 56, Lp. 138 et de la convention fiscale franco-calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983, de déterminer le taux effectif d'imposition. Il est constant que ce taux effectif a été appliqué aux seuls revenus de Mme X. imposable en Nouvelle-Calédonie. Par suite, le taux effectif d'imposition ayant été déterminé pour la liquidation des seuls revenus de Mme X. au titre de l'année 2016, M. X. n'est pas fondé à soutenir que ses revenus déclarés sur le territoire de l'île de la Réunion et imposés en application de l'article 6 du code général des impôts auraient fait l'objet d'une double imposition.

14. Si M. et Mme X. soutiennent que pour éviter une double imposition la convention fiscale du 31 mars et du 5 mai 1983 conclue entre la France et la Nouvelle-Calédonie prévoit que les revenus peuvent être soumis soit à une imposition partagée, soit à une imposition exclusive en Nouvelle-Calédonie, soit à une imposition exclusive en France, il résulte de l'instruction que l'article 22 de la convention fiscale conclue entre la France et la Nouvelle-Calédonie n'ouvre pas au contribuable le choix du terrain fiscal sur lequel se placer mais permet seulement d'éviter une double imposition en ce qui concerne les impôts calédoniens et en ce qui concerne les impôts français. En outre, comme il a été dit au point 13 M. X. n'a pas fait l'objet d'une double imposition sur les revenus de l'année 2016 et ne pouvait contrairement à ce qu'il allègue « opter » pour l'une « des deux déclarations imposition exclusive en France ou en Nouvelle-Calédonie », dès lors que, résident séparé de son épouse à la Réunion et marié sous le régime de la séparation de biens, il relevait de plein droit de l'application de l'article 6 du code général des impôts et que son épouse, résidente fiscale calédonienne relevait des dispositions de l'article Lp. 52 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

15. Monsieur X. n'est donc pas fondé à demander la réduction de l'imposition à l'impôt sur le revenu mise à la charge de son épouse au titre des revenus de l'année 2016, soit un montant de 634 948 francs CFP compte tenu de l'application aux revenus calédoniens de Mme X. du barème d'imposition en vigueur pour l'imposition à l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2016.

16. Enfin, il résulte de l'instruction que le service dans sa décision du 29 septembre 2017 a corrigé l'erreur de conversion dont Monsieur X. fait état dans sa requête. Les conclusions présentées aux fins de correction de l'erreur de conversion en francs CFP des salaires nets perçus et déclarés par M. X. sont devenues sans objet.

17. Il résulte de tout ce qui précède que M. X. n'est pas fondé à demander la réduction de l'imposition à l'impôt sur le revenu mise à la charge de son épouse au titre des revenus qu'elle a déclaré en Nouvelle-Calédonie pour l'année 2016 et au paiement solidaire de laquelle M. X. est tenu en application de l'article 152 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de M. X. est rejetée.