

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALÉDONIE**

N° 1400107

M. et Mme X.

M. Gueguein
Rapporteur

M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public

Audience du 27 août 2015
Lecture du 17 septembre 2015

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie,

Vu la procédure suivante

Par une requête, enregistrée le 10 mars 2014, M. et Mme X. demandent au tribunal :

1°) d'annuler les décisions par lesquelles le Payeur de Nouvelle-Calédonie et le trésorier payeur de Nouvelle-Calédonie ont rejeté leur réclamation ;

2°) d'annuler la pénalité de 18 505 F CFP et les deux pénalités subséquentes de 50 010 F CFP et de 7 115 F CFP qui leur ont été appliquées au titre de l'impôt sur le revenu pour 2012 ;

3°) d'annuler les dispositions des articles 1169 et 1170 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

Ils soutiennent que :

- le signataire des décisions de rejet de leur recours gracieux ne peut être identifié ;
- ces décisions de rejet ne sont pas motivées ;
- la majoration de 18 505 F CFP est entachée d'erreur de droit ; la mise en œuvre des dispositions de l'article 1058 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ne pouvait conduire à une pénalité ;
- la liquidation de la somme de 18 505 F CFP n'est pas justifiée ;
- la pénalité de 18 505 F CFP est entachée d'erreur de droit car il n'y a pas paiement tardif ;
- les pénalités de 50 010 F CFP et de 7 115 F CFP sont irrégulières en ce qu'il n'a pas été tenu compte de leur demande de sursis ;
- les pénalités de 50 010 F CFP et de 7 115 F CFP sont irrégulières en ce que le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ne tient pas compte des délais d'acheminement pour les

contribuables ne résidant pas en Nouvelle-Calédonie ; le traitement différent de contribuables dans une situation différente est un principe à valeur constitutionnel.

Vu le mémoire en défense, enregistré le 28 avril 2014, présenté par le Haut-commissaire de la République en Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête ;

Il soutient que :

- les requérants ne peuvent invoquer les dispositions de l'article 1058 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie au regard du caractère d'imposition à exigibilité immédiate ; chaque versement par tiers est considéré séparément et aurait dû être d'un montant de 585 049 F CFP ; le 1^{er} versement des requérants était de 400 000 F CFP ; la pénalité correspond à 10 % de la différence entre ces deux sommes ;

- la pénalité de 50 010 F CFP est la conséquence de retard du requérant à régler l'impôt ; il a versé la somme de 516 499 F CFP sur les 703 653 F CFP dû au 30 novembre 2013 ; le règlement étant intervenu hors délai, la majoration prévue par l'article 1057 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie a été appliquée ;

- la pénalité de 7 115 F CFP résulte de l'application du taux réglementaire de 3 % sur les sommes restant à payer prévu par les dispositions de l'article 1136 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour l'émission d'un commandement de payer ;

- les recours gracieux ont été rejetés compte tenu du comportement fiscal de l'intéressé.

Vu l'ordonnance en date du 6 mai 2014 fixant la clôture d'instruction au 10 juin 2014, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative.

Vu le mémoire, enregistré le 2 juin 2014, présenté par M. et Mme X. qui concluent aux mêmes fins et déclarent se désister de leur conclusion tendant à l'annulation des dispositions des articles 1169 et 1170 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

Ils soutiennent que :

- les décisions sont entachées d'erreur de fait ; l'administration ne peut invoquer leurs comportement fiscal sauf à évoquer un contentieux introduit par ailleurs ; l'administration ne pouvait se fonder sur ce recours contentieux sans commettre une erreur de droit ;

- les actes de poursuite ont été envoyés sans émission préalable d'un titre exécutoire ;

- les quotités des frais et les bases de liquidation n'ont jamais été mentionnées ;

- les frais de commandement ont été émis postérieurement à leur demande de sursis ;

- l'administration ne justifie pas de l'envoi d'un commandement de payer ;

- sur la pénalité de 18 505 F CFP, l'administration n'est pas fondée à invoquer l'article 1128 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- les dispositions de l'article 1058 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ne pouvaient conduire à la pénalité ; l'administration ne peut prendre en compte chaque tiers provisionnel sans commettre une erreur de droit ;

- l'administration a calculé le montant des tiers provisionnels en prenant en compte les pénalités ; un contribuable ne peut anticiper ces pénalités ; seul le montant de l'impôt doit être pris en compte ;

- sur la pénalité de 50 010 F CFP, ils ont envoyé le paiement du solde le 5 novembre 2013 ; ils ne peuvent être tenus responsables du délai anormal d'acheminement du courrier, réceptionné le 9 décembre suivant ; ils ne peuvent par ailleurs pas être tenus responsables si l'administration attend quinze jours pour aller chercher les courriers ; ils invoquent la force majeure.

Vu la lettre en date du 27 avril 2015, informant les parties, en application de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, que la décision à intervenir est susceptible d'être fondée sur un moyen soulevé d'office.

Vu :

- 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 loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations ;

- 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. Gueguein, rapporteur ;

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

- et les observations de Mme Lozach, représentant le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit que :

1. M. et Mme X. demandent l'annulation des décisions rejetant leur réclamation préalable, l'annulation des articles 1169 et 1170 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et l'annulation des pénalités de 18 505 F CFP, 50 010 F CFP et 7 115 F CFP qui leur ont été appliquées.

Sur le désistement :

2. Par leur mémoire enregistré le 2 juin 2014, les requérants ont déclaré se désister purement et simplement de leurs conclusions tendant à l'annulation des articles 1169 et 1170 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Ce désistement est pur et simple et que rien ne s'oppose à ce qu'il en soit donné acte.

Sur le rejet des réclamations :

3. M. et Mme X. ont présenté une réclamation en date du 5 novembre 2013 auprès du payeur et du trésorier-payeur général de Nouvelle-Calédonie, les vices qui entachent la procédure d'instruction par l'administration de la réclamation d'un contribuable et la décision éventuelle puisse à l'issue de cette instruction sont sans incidence sur le bien bondé de l'imposition constatée, le bordereau de situation fiscale en date du 11 février 2014 communiqué ne saurait être regardé comme une décision de rejet de ce recours préalable nonobstant la présence de mentions manuscrites. Ce dernier a donc été rejeté implicitement du fait du silence de l'administration. Les moyens tirés du défaut d'identification du signataire et du défaut de motivation doivent donc être rejetés.

Sur la pénalité de 18 505 F CFP :

Sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens :

4. L'avis d'imposition sur le revenu 2012 des requérants mentionne qu'ils ont fait l'objet d'une pénalité « *majoration pour absence de paiement ou paiement tardif du 1^{er} acompte* » en application des dispositions de l'article Lp. 1058 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

5. Aux termes de l'article 150 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *Le contribuable qui estime que l'impôt qui doit être émis durant l'année en cours sera inférieur à celui de l'année précédente peut calculer ses acomptes d'après le montant probable de sa future cotisation. / Toutefois, si cette cotisation doit être inférieure à 30.000 francs, il peut se dispenser du paiement de tout acompte.* » ; aux termes de l'article Lp. 1058 de ce code : « *En matière d'impôt sur le revenu, à défaut de paiement des acomptes dans les délais impartis, une majoration de 10 % est établie d'office par le payeur de la Nouvelle-Calédonie après émission du rôle qui authentifie la liquidation de l'impôt annuel. / Cette majoration est calculée sur la différence entre : - d'une part, le montant total des deux acomptes, dans la limite des 2/3 de l'impôt réellement dû authentifié par l'émission du rôle ; - et, d'autre part, les versements effectués dans les délais au titre de ces acomptes. / Elle ne s'applique pas lorsque l'évaluation faite par le contribuable, en application des dispositions de l'article 150 du présent code, se révèle inexacte de moins du dixième de l'impôt réellement dû authentifié par l'émission du rôle.* » ; aux termes de l'article 1128 du même code : « *I - L'ordonnateur de Nouvelle-Calédonie ou son délégué arrête et rend exécutoires les rôles d'impôts directs, taxes assimilées. Il fixe leur date de mise en recouvrement après avis du payeur de la Nouvelle-Calédonie. / La date de mise en recouvrement détermine conformément aux dispositions de la comptabilité publique applicables en Nouvelle-Calédonie, l'année et par la suite l'exercice de prise en charge des recettes correspondantes. II - Ces impôts et taxes sont exigibles le dernier jour du mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle. III - Toutefois l'exigibilité est immédiate et totale dès la mise en recouvrement du rôle en cas de : - déménagement hors du ressort de la perception, à moins que le contribuable n'ait fait connaître son nouveau domicile ; - vente volontaire ou forcée ; - cession ou cessation d'entreprise ; - décès du contribuable ; - application d'une majoration pour non-déclaration ou déclaration tardive ou insuffisante des revenus et bénéfices imposables. IV - Les cotisations d'impôts directs, perçues par voie de rôle, ne sont pas mises en recouvrement si elles sont inférieures à : - 10 000 F.CFP pour l'impôt sur le revenu, la contribution des patentes et la contribution foncière ; - 5000 F.CFP pour la contribution exceptionnelle de solidarité V - Un avis d'imposition est adressé sous pli fermé à tout contribuable ou redevable figurant sur un rôle. / L'avis d'imposition mentionne le total par nature d'impôts des sommes à acquitter, les conditions d'exigibilité, la date de mise en recouvrement et la date limite de paiement.* ».

6. M. et Mme X. sont fondés à soutenir que les dispositions précitées de l'article 1128 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ne sont pas applicables à la présente espèce.

7. Il résulte de l'instruction que M. et Mme Durand ont souhaité mettre en œuvre les dispositions précitées de l'article 150 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie en raison de leur départ du territoire de la Nouvelle-Calédonie ; ils ont procédé à deux versements au titre des tiers provisionnels d'un montant respectif de 400 000 F CFP et de 670 000 F CFP. Ils ne contestent pas avoir commis une erreur dans l'évaluation du montant du 1^{er} tiers provisionnel mais soutiennent avoir corrigé cette erreur en majorant le montant du deuxième acompte à due

concurrence. En conséquence de cette erreur, l'administration leur a infligé la pénalité prévue par les dispositions précitées de l'article 1058 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

8. Les requérants sont fondés à soutenir que le montant de l'impôt à prendre en compte pour l'application des dispositions précitées de l'article Lp. 1058 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie est constitué par le montant net de l'impôt diminué du montant des pénalités et majorations éventuelles, lesquelles ne sauraient être prise en compte par le contribuable lors de l'évaluation du montant de l'impôt à régler. En l'espèce, les requérants étaient redevables, avant pénalités, d'un montant de 1 586 499 F CFP ; le montant des acomptes devant être versés par les requérants s'élevait donc à 528 833 F CFP et non à 585 049 F CFP comme le retient l'administration. Les requérants ont ainsi versé la somme de 1 070 000 F CFP au titre des deux acomptes alors qu'ils auraient dû verser la somme de 1 057 666 F CFP. La différence entre ces deux sommes, qui est négative, est ainsi inférieure au dixième de l'impôt réellement dû. Si l'administration est ainsi fondée à soutenir que la constatation du fait générateur de la pénalité, à savoir le défaut de paiement intégral du premier acomptes dans le délai imparti, n'est pas contestable, il demeure que les requérants sont fondés à soutenir que les dispositions précitées du dernier alinéa de l'article Lp. 1058 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie faisaient obstacle à la mise en œuvre la pénalité contestée. Ils sont fondés à demander l'annulation de la pénalité de 18 505 F CFP.

Sur la pénalité de 50 010 F CFP :

9. Aux termes de l'article 1057 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « Une majoration de 10 % est appliquée aux impositions ou fractions d'impositions qui n'ont pas été réglées à la fin du troisième mois, ou du deuxième mois en matière d'impôt sur le revenu, suivant celui de la mise en recouvrement du rôle dans lequel elles sont comprises. / Cette majoration est établie d'office par le payeur de la Nouvelle-Calédonie. » ; aux termes de l'article 16 de la loi du 12 avril 2000 susvisée : « Toute personne tenue de respecter une date limite ou un délai pour présenter une demande, déposer une déclaration, exécuter un paiement ou produire un document auprès d'une autorité administrative peut satisfaire à cette obligation au plus tard à la date prescrite au moyen d'un envoi de correspondance, le cachet apposé par les prestataires de services postaux autorisés au titre de l'article L. 3 du code des postes et des communications électroniques faisant foi, ou d'un envoi par voie électronique, auquel cas fait foi la date figurant sur l'accusé de réception ou, le cas échéant, sur l'accusé d'enregistrement adressé à l'utilisateur par la même voie conformément aux dispositions du I de l'article 5 de l'ordonnance n° 2005-1516 du 8 décembre 2005 relative aux échanges électroniques entre les usagers et les autorités administratives et entre les autorités administratives. Ces dispositions ne sont applicables ni aux procédures régies par le code des marchés publics, ni à celles relevant des articles L. 1411-1 et suivants du code général des collectivités territoriales, ni à celles pour lesquelles la présence personnelle du demandeur est exigée en application d'une disposition particulière. » ; aux termes de l'article 6-2 de la loi organique du 19 mars 1999 susvisée : « Dans les matières qui relèvent de la compétence de l'Etat, sont applicables en Nouvelle-Calédonie les dispositions législatives et réglementaires qui comportent une mention expresse à cette fin. / Par dérogation au premier alinéa, sont applicables de plein droit en Nouvelle-Calédonie, sans préjudice des dispositions les adaptant à son organisation particulière, les dispositions législatives et réglementaires qui sont relatives : 7° Aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations de l'Etat et de ses établissements publics ou avec celles des communes et de leurs établissements publics ... / Est également applicable de plein droit en Nouvelle-Calédonie toute autre disposition législative ou réglementaire qui, en raison de son objet, est nécessairement destinée à régir l'ensemble du territoire de la République. » ; il résulte des

dispositions précitées que seule la date d'envoi du règlement des impositions ou fraction d'imposition doit être prise en compte pour la mise en œuvre de la majoration de 10 % prévue par les dispositions de l'article 1057 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie.

10. L'avis d'imposition au titre de l'impôt sur le revenu 2012 indique que les requérants étaient redevables d'une somme de 703 653 F CFP devant être réglée au plus tard le 30 novembre 2013. Il résulte des dispositions précitées que pour justifier de leurs obligations au titre des dispositions précitées de l'article 1057 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, les requérants doivent justifier avoir envoyé le règlement de la somme litigieuse avant le 30 novembre 2013.

11. Il résulte de l'instruction que M. et Mme X. ont envoyé un chèque d'un montant de 516 499 F CFP, correspondant au solde de l'impôt hors pénalités et majoration, par courrier recommandé avec accusé de réception envoyé le 5 novembre 2013 et dont il a été accusé réception le 9 décembre suivant. Contrairement à ce que soutient l'administration, qui a méconnu le champ d'application de la loi, ce paiement n'est pas intervenu tardivement du seul fait de la réception du courrier envoyé avant la date limite de paiement postérieurement à cette dernière ; que toutefois, les intéressés ont procédé au paiement partiel de l'impôt demandé.

12. Aux termes de l'article 1164 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *Le contribuable qui, par une réclamation introduite dans les conditions fixées à l'article 1106 conteste le bien-fondé ou la quotité des impositions mises à sa charge peut surseoir au paiement de la partie contestée desdites impositions s'il le demande dans sa réclamation et fixe le montant ou précise les bases de dégrèvement auquel il prétend et à la condition de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt. / A défaut de constitution de garantie, le contribuable qui a demandé le bénéfice des dispositions du précédent alinéa ne peut être poursuivi par voie de vente forcée pour la partie contestée de l'impôt jusqu'à ce qu'une décision soit prise, soit par le chef de l'Exécutif du Territoire ou son délégué, soit par le tribunal administratif.* ». Ces dispositions ne font toutefois pas obstacle à la mise en œuvre de celles précitées de l'article 1057 du même code, la majoration de 10 % qu'elles prévoient étant d'application systématique ; par conséquent M. et Mme X. ne sont pas fondés à demander la décharge totale de l'obligation de payer la somme de 50 010 F CFP en litige. Il résulte toutefois de ce qui précède que cette pénalité n'aurait dû être appliquée qu'à la seule somme non réglée dans les délais, soit 189 154 F CFP. Il convient d'accorder aux requérants la décharge partielle de l'obligation de payer la somme de 50 010 F CFP à hauteur de 31 995 F CFP et de porter le montant de cette majoration à la somme de 18 915 F CFP.

Sur la pénalité de 7 115 F CFP :

13. Aux termes de l'article 1133 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *Tout contribuable d'impôt direct qui n'a pas acquitté à la date limite de paiement le montant exigible de ses contributions, et à défaut d'une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement avec constitution de garanties dans les conditions prévues par l'article 1164 est susceptible de poursuites portant sur la totalité des sommes dues. / A cet effet, le comptable du Trésor chargé du recouvrement envoie au contribuable une lettre de rappel dénommée sommation sans frais à son domicile ou à celui de son représentant, avant notification du premier acte de poursuites devant donner lieu à des frais et procédant d'une contrainte administrative.* » ; aux termes de l'article 1135 du même code : « *Les poursuites sont exercées par des porteurs de contraintes, agents assermentés, commissionnés par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie et remplissant les fonctions d'huissiers. / Le receveur des services fiscaux peut exercer les poursuites après l'envoi d'une mise en demeure. / Des délibérations déterminent*

les frais de poursuites indépendamment desquels les porteurs de contrainte peuvent recevoir une indemnité fixe. / A défaut de porteurs de contraintes, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie autorise les comptables chargés du recouvrement à se servir du ministère d'huissiers, ou d'un fonctionnaire assermenté, ou de recourir au concours des agents des postes et télécommunications. ».

14. Il n'est pas contesté que les requérants avaient introduit, préalablement à l'émission du commandement de payer, soit le 10 janvier 2014, une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement ; par conséquent, ils sont fondés à demander la décharge de l'obligation de payer la somme de 7 115 F CFP correspondant au frais d'établissement dudit commandement de payer.

15. Il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme X. sont fondés à demander l'annulation des pénalités de 18 505 F CFP et de 7 115 F CFP ainsi que de la pénalité de 50 010 F CFP à hauteur de 31 095 F CFP.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il est donné à M. et Mme X. acte du désistement de leurs conclusions tendant à l'annulation des articles 1169 et 1170 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie.

Article 2 : Les pénalités de 18 505 F CFP et de 7 115 F CFP infligées à M. et Mme X. sont annulées.

Article 3 : La pénalité mise à la charge de M. et Mme X. en application de l'article 1057 du code des impôts est réduite de 50 010 F CFP à 15 915 F CFP. .

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté