

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1800296

SARL AUTOMOBILE SERVICE

M. Quillévé
Président-rapporteur

M. Schnoering
Rapporteur public

Audience du 29 août 2019
Lecture du 30 août 2019

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 6 septembre 2018 sous le n° 1800296, la SARL Automobile service, représentée par la STC Partners, demande au tribunal :

1°) d'annuler la décision de la direction des services fiscaux du 3 juillet 2018 rejetant sa réclamation préalable ;

2°) de prononcer la décharge des impositions à la contribution calédonienne de solidarité à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2017 pour un montant de 4 176 600 francs CFP et de lui verser les intérêts de droit y afférents ;

3°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser la somme de 500 000 francs CFP au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La SARL Automobile service 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 au sens des articles 22 et 99 de la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 de la Nouvelle-Calédonie ;

- la CCS sur les produits de valeurs mobilières est de nature identique ou analogue à l'IRVM qui est un impôt visé par la convention fiscale franco-calédonienne ;

- le litige est limité à la CCS frappant les produits de valeurs mobilières couverts par la convention fiscale franco-calédonienne signée à Nouméa le 31 mars 1983 ;

- le texte de la loi de pays du 31 décembre 2014 est suffisant pour aboutir à la conclusion que la CCS frappant les produits de valeurs mobilières est un impôt de nature identique ou analogue à l'IRVM, impôt expressément visé par la convention fiscale franco-calédonienne ; l'IRVM et la CCS se caractérisent par un champ d'application identique, une

assiette identique, des modalités de recouvrement identiques et des modalités de contrôle et de sanction identiques ;

- la CCS est un impôt distinct mais identique à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM).

Un mémoire a été enregistré le 19 octobre 2018 présenté par la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête.

La Nouvelle-Calédonie fait valoir que :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vu la décision du 3 juillet 2018 par laquelle les services fiscaux ont rejeté la réclamation de la SARL Automobile service ;

- 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,
- et les conclusions de M. Schnoering, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SARL Automobile service est une filiale de la société Mahobam elle-même filiale du groupe Hayot. Le 30 juin 2017 il a été décidé la distribution de dividendes générés au cours de l'exercice se clôturant au 31 décembre 2016 pour un montant net de 83 532 000 francs CFP. Par une réclamation du 15 février 2018 la SARL Automobile service a contesté l'application de la contribution calédonienne de solidarité (CCS) au taux de 5 % dans le calcul du montant global de l'impôt supporté par la distribution. Cette réclamation a été rejetée par les services fiscaux le 3 juillet 2018.

Sur les conclusions à fin d'annulation de la décision de rejet de la réclamation préalable :

2. La décision par laquelle l'administration statue sur la réclamation contentieuse du contribuable ne constitue pas un acte détachable de la procédure d'imposition. Elle ne peut, en conséquence, être déférée à la juridiction administrative par la voie du recours pour excès de pouvoir, et ne peut faire l'objet d'un recours contentieux qu'au titre de la procédure fixée par les articles 1096 et suivants du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Dès lors, les conclusions de la SARL Automobile service tendant à demander l'annulation implicite par laquelle le

président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie a rejeté sa réclamation préalable sont irrecevables et doivent être rejetées.

Sur le surplus des conclusions :

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

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 : « (...) 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. La SARL Automobile service soutient que le taux d'imposition maximum auquel les dividendes distribués doivent être soumis est de 5 % en application de l'article 9 de la convention fiscale franco-calédonienne qui plafonne le montant de la retenue à la source pouvant être prélevé sur le territoire de la Nouvelle-Calédonie où elle est implantée et que ce plafond a déjà été atteint par l'IRVM et les centimes additionnels. La société requérante soutient aussi que le régime juridique de la CCS issu de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 instituant une CCS, et notamment celui de la contribution sur les produits de valeurs mobilières figurant aux articles 12 et suivants de cette loi, est calqué sur le régime juridique de l'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) à l'exception de son taux et de son affectation. La clause d'extension de l'article 2-3 de la convention franco-calédonienne est en conséquence applicable à la CCS.

6. Il résulte de l'instruction que la CCS est prélevée par les sociétés distributrices pour le compte de leurs associés sans effet sur les droits aux prestations sociales pour les personnes qui s'en acquittent et ne conditionne le droit à aucune prestation spécifique. Ainsi, la CCS instaurée comme il a été dit au point 3 par la loi du pays du 31 décembre 2014, contrôlée et recouvrée selon les articles 12 à 15 de cette même loi et qui s'apparente à la contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité définis (CSG) au sens du 1 de l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale, ne présente pas le caractère d'une cotisation sociale mais entre dans la catégorie des impositions de toute nature.

7. Il est constant que la CCS ne figure pas explicitement au nombre des impôts mentionnés à l'article 2-2 b) de la convention franco-calédonienne rappelé au point 4 du présent jugement.

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

9. Toutefois, aucune disposition particulière de la convention fiscale franco-calédonienne n'exclut les dividendes pour l'imposition à la CCS alors même que cette contribution a été instituée postérieurement à la signature de la convention fiscale franco-calédonienne. Le paragraphe 3 de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne a pour objet d'étendre sous réserve de satisfaire aux conditions posées par ce paragraphe, la liste indicative des impôts mentionnés au paragraphe 2 de l'article 2 de la même convention. Par ailleurs, l'impôt supporté par les dividendes mentionné à l'article 9 que les auteurs de la convention n'ont pas nommément désigné doit être compris comme renvoyant à l'ensemble des impôts de la liste indicative du paragraphe 2 de l'article 2 de cette même convention.

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

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

12. Il suit de ce qui précède qu'il y a lieu de tenir compte du taux d'imposition à la CCS qui s'ajoute aux impôts existants mentionnés à l'article 2 de la convention fiscale calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 pour le plafonnement de 5 % de la retenue à la source pouvant être prélevée sur le territoire de la source prévue par les stipulations de l'article 9 de la convention franco-calédonienne et payés par la SAS Automobile service au titre de l'IRVM et des centimes additionnels.

13. Il résulte de tout ce qui précède que la SAS Automobile service est fondée à demander la décharge de la CCS d'un montant de 4 176 600 francs CFP correspondant à la CCS payée au titre de l'année 2017.

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

14. 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* ».

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

D E C I D E :

Article 1^{er} : La SARL Automobile service est déchargée de la somme de 4 176 600 francs CFP correspondant à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) payée au titre de 2017.

Article 2 : La Nouvelle-Calédonie versera la somme de cent cinquante mille francs CFP (150 000) à la SARL Automobile service au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.