

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1800294

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SAS CALEDONIENNE DES EAUX

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Quillévére
Président-rapporteur

Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

M. Schnoering
Rapporteur public

Audience du 29 août 2019
Lecture du 30 Août 2019

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 4 septembre 2018 sous le n° 1800294, et un mémoire enregistré le 30 novembre 2018, la société calédonienne des eaux demande au tribunal :

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, 2016 et 2017 pour des montants respectifs de 18 777 482 francs CFP, 32 819 565 francs CFP et de 20 459 515 francs CFP ;

2°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser la somme de 200 000 francs CFP au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La société calédonienne des eaux 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 ;
- la CCS entre dans le champ d'application de la convention fiscale franco-calédonienne tel que prévu par l'article 4 de la convention ;
- l'article 9 de la convention fiscale franco-calédonienne pose le principe de l'imposition des dividendes sur le territoire sur lequel ils sont versés ;
- la CCS est une imposition de toute nature qui entre dans le champ de l'article 9 de la convention fiscale franco-calédonienne qui fait partie de l'impôt établi sur les dividendes distribués à une société métropolitaine ;
- la CCS, les centimes additionnels provinciaux et communaux ainsi que le taux principal à l'IRVM forment un taux global qui doit être plafonné à 5 % ;
- la CCS est une imposition de toute nature s'ajoutant à l'IRVM ; l'assiette, le champ d'application, les règles d'établissement, de contrôle et de recouvrement sont analogues à celles de l'IRVM.

- les règles de la convention fiscale franco-calédonienne s'appliquent nécessairement à la CCS ;

Un mémoire a été enregistré le 17 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 est un impôt de toute nature mais qui ne peut être assimilé ni à un impôt actuel (article 2-2 de la convention) ni à un impôt analogue aux impôts existants (article 2-3 de la convention) ;

- 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 CCS ne peut s'apparenter à un impôt actuel qui serait concerné par la convention fiscale ;

- la société calédonienne des eaux 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 ; cette liste n'est pas précédée de l'adverbe notamment conduisant à faire entrer dans le champ d'application de la convention des impositions non expressément citées ;

- 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 ; mais si le Conseil d'Etat admet que des prélèvements sociaux tels que le prélèvement social de 2 % et les contributions additionnelles institués après la date de signature des conventions s'ajoutent aux impôts existants tels que la CSG ou la CRDS, c'est compte tenu de l'indéniable analogie entre ces contributions sociales elles-mêmes ;

- les éléments en faveur de l'assimilation sont la base imposable, le fait générateur et les règles de recouvrement ; en sens inverse, les éléments divergents sont le fait que la CCS à l'instar de la CSG n'est pas forcément un prélèvement libératoire de tous les impôts auxquels elle s'adjoint ; la CCS est une charge, l'IRVM est un crédit d'impôt ; le taux de l'IRVM est unique, la CCS est un impôt cédulaire ; le régime juridique de la CCS est hybride et distinct de celui de l'IRVM et il ne peut y avoir d'analogie entre les deux impositions ;

- l'arrêt de la CJCE Derouin de 2008 doit retenir l'attention du tribunal en tant qu'il s'écarte de la décision de la Cour de cassation du 18 octobre 2001 André/ Ursaaf Territoire de Belfort qui regardait la CGS et la CRDS uniquement comme des cotisations sociales et non comme des prélèvements fiscaux ; la conviction du juge judiciaire a davantage été influencée par l'accord entre les administrations franco-italiennes d'étendre la CSG à la liste des impôts déjà visés et couverts par la convention franco italienne de 1989 que par l'interprétation de la clause d'extension au regard de cette contribution sociale ; le juge judiciaire en analysant la CSG comme un impôt analogue ou identique aux impôts visés par la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 afin de la faire entrer dans son champ d'application, se borne à reprendre à son compte la motivation déjà employée à cet effet par les autorités administratives franco-italiennes qui s'accordaient dix ans auparavant à considérer la CSG et la CRDS comme des impôts nouveaux.

- l'arrêt de 2008 de la Cour d'appel de Paris est inédit ; si les prélèvements sociaux sont aujourd'hui couverts par les conventions fiscales internationales alors qu'ils n'y sont pas expressément mentionnés, c'est uniquement sur le terrain de la doctrine et non plus sur celui de la loi ;

- les stipulations de la convention franco-calédonienne sont d'interprétation stricte.

Vu la décision du 5 juillet 2018 par laquelle les services fiscaux ont rejeté la réclamation du 21 décembre 2017 de la SAS Calédonienne des eaux ;

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

Considérant ce qui suit :

1. La société Calédonienne des eaux, installée en Nouvelle-Calédonie est une filiale de la société Suez Eau France, basée en France. Le 18 juin 2015 a été décidé une distribution au profit de la société Suez Eau France de dividendes d'un montant net de 375 549 641 francs CFP générés au cours de l'exercice clos en 2014. Le 13 juin 2016 a été décidé une distribution de dividendes au profit de l'associé unique d'un montant de 656 391 358 francs CFP et le 26 juin 2017 a été décidée par l'assemblée générale extraordinaire une distribution d'un montant net de 409 190 345 francs CFP. Par une réclamation du 21 décembre 2017 la société 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.

2. La société calédonienne des eaux 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 elle 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.

3. 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 bénéficiaires effectif est une société (autre qu'une société de personnes) (...) »*.

4. 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 ».

5. Il résulte de l'instruction que la CCS 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 CCS 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 selon les règles applicables à cet impôt. Les modalités de détermination de l'assiette de CCS 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.

6. 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 CCS 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 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.

7. Ainsi, il y a lieu de tenir compte du taux d'imposition à la CCS, qui s'ajoute aux impôts existants payés par la société calédonienne des eaux 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.

8. Il résulte de tout ce qui précède que la société calédonienne des eaux est fondée à demander la décharge de la CCS d'un montant de 18 777 482 francs CFP, de 32 819 565 francs CFP et de 20 459 515 francs CFP correspondant respectivement à la CCS versée au titre des années 2015, 2016 et 2017.

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

9. 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* ».

10. La société calédonienne des eaux n'a pas eu recours au ministère d'avocat et ne fait pas état des frais et dépens qu'elle aurait exposés et payés en se prévalant des dispositions de l'article R. 761-1 du code de justice administrative alors même qu'elle fait état d'une facture d'un cabinet douanier et fiscal (CDF). Il y a lieu, dès lors, de rejeter ses conclusions présentées seulement au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La société calédonienne des eaux est déchargée des sommes de 18 777 482 francs CFP, de 32 819 565 francs CFP et de 20 459 515 francs CFP correspondant respectivement à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) versée au titre des années 2015, 2016 et 2017.

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