

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1400058

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Société Minière du Sud Pacifique (SMSP)

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Schnoering
Rapporteur

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public

Audience du 2 octobre 2014
Lecture du 30 octobre 2014

Vu la requête, enregistrée le 7 février 2014 présentée pour la Société minière du Sud Pacifique (SMSP), représentée par son président en exercice, dont le siège social est situé à (...); La Société minière du Sud Pacifique demande au tribunal de :

- dire qu'elle est éligible au bénéfice des dispositions de l'article 45.17 du code des impôts pour les dividendes provenant de sa filiale coréenne ;
- dire que les liasses fiscales déposées à l'appui de la réclamation au titre des exercices 2010, 2011 et 2012 sont recevables;
- prononcer le dégrèvement de l'impôt sur les sociétés au titre des exercices 2011 et 2012 pour les montants respectifs de 674.471.778 francs CFP et 681.662.246 francs CFP;
- prononcer le bien fondé du report déficitaire porté sur les liasses fiscales rectificatives;
- condamner la Nouvelle-Calédonie à verser à la requérante la somme de 200 000 francs CFP au titre de l'article L.761-I du code de justice administrative ;

Elle soutient que :

- l'administration fiscale a rejeté le bénéfice de l'article 45.17 du Code des impôts (régime des sociétés mères), au motif que la SMSP n'exercerait plus d'activité métallurgique au sens de l'article 3-II du Code des impôts ;
- l'administration fiscale subordonne à tort l'application du régime des sociétés mères (article 45.17 du Code des impôts) à la réalisation, par la société mère, d'une activité relevant de l'article 3-I du Code des impôts ;
- le législateur calédonien a instauré un régime fiscal propre aux sociétés mères concernées par le secteur de la mine et de la métallurgie ;
- les sociétés concernées par l'activité métallurgique, disposant d'une participation supérieure à 10 % dans une société du secteur métallurgique, peuvent retrancher de leur bénéfice net les produits nets correspondant aux participations détenues dans la filiale, seule une quote-

part de 5 % du produit total des participations dans la filiale, correspondant aux frais et charges, demeurant imposable ;

- les dispositions de l'article 45.17 du Code des impôts posent une condition relative à la nature des activités exercées - la lettre de l'article 45.17 prévoit d'ouvrir le régime mère-fille aux sociétés concernées par les activités visées à l'article 3 II du CI – et une condition de situation du siège de la société mère : la société mère ne doit pas être une société étrangère, elle doit avoir son siège social soit en Nouvelle-Calédonie, soit en France ;

- le régime des sociétés mères pose une condition de nationalité qui ne concerne que la société mère, la société filiale peut, quant à elle, être située à l'étranger ;

- la loi fiscale est d'interprétation stricte et aucune disposition de l'article 45.17 du code des impôts n'exclut la possibilité pour une filiale d'être située en dehors du territoire de la Nouvelle-Calédonie, les dividendes provenant de filiales calédoniennes étant exonérés par ailleurs ;

- le législateur calédonien s'est inspiré du régime des sociétés mères de l'article 145 du Code général des impôts de France métropolitaine qui permet à la société filiale d'être située à l'étranger,

- la réponse ministérielle n° 23396 paru au Journal Officiel du Sénat du 14 janvier 1993 a précisé que le régime des sociétés mère et filiales prévu à l'article 145 du CGI s'applique aux sociétés mères qui détiennent des participations répondant aux conditions mentionnées à cet article, quel que soit le lieu d'implantation du siège des filiales ;

- cette possibilité a d'ailleurs été reprise par la doctrine administrative métropolitaine ;

- la troisième condition fixée par l'article 45.17 du Code des impôts indique que la société mère doit détenir au moins 10% du capital de sa filiale, pour bénéficier du régime fiscal des sociétés mères ;

- en l'espèce, elle détient depuis la constitution de SNNC, 51 % du capital ;

- elle détient des participations dans diverses filiales exerçant des activités métallurgiques ou minières ;

- elle porte à son actif des titres de sociétés métallurgiques inscrits dans ses livres pour un montant de plus de 40 milliards, et des titres de société minière pour un montant de plus de 16 milliards ;

- la lettre du texte stipule que les sociétés doivent être concernées par les activités métallurgiques ;

- les titres qu'elle détient sont représentatifs de 51 % de la valeur des deux usines métallurgiques, ainsi que de 51 % de la valeur de la société minière NMC ;

- elle remplit ainsi l'intégralité des conditions posées par l'article 45.17 du Code des impôts pour bénéficier du régime des sociétés mères pour les dividendes provenant notamment de la SNNC ;

- le montant correspondant à ces dividendes doit donc être déduit de ses résultats nets ;

- seule une quote-part de 5 % de frais et charges doit être imposée à l'impôt sur les sociétés ;

Vu, enregistré le 27 mars 2014, le mémoire en défense présenté par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête ;

Il soutient que :

- si le tribunal estime que la demande relevait d'un gracieux ou d'un rescrit, le rejet sera immédiat en raison de l'absence de moyen de légalité et de conclusions tendant à une restitution d'impôts ;

- si pour le tribunal, la demande de la SMSP s'analysait bien comme une réclamation contentieuse en bonne et due forme au sens de l'article 1111 du CI, il aura à examiner les arguments de la requérante ;

- dans ce dernier cas, le tribunal relèvera, que l'analyse qui lui est soumise à l'appui de la requête, n'est plus du tout celle qui avait prévalu devant l'administration, le débat n'est plus le même, la SMSP ne prétend plus pouvoir relever elle-même du régime fiscal de la mine et de la métallurgie mais laisserait entendre que le régime des sociétés mères prévu à l'article 45.17 du CI, s'appliquerait aux sociétés de droit commun (à l'IS à 30 %), la condition tenant au régime fiscal de la métallurgie (article 3.II, IS à 35 %), ne concernant que les filiales dans lesquelles la mère doit détenir plus de 10% du capital ;

- la décision de la DSF censée lier le contentieux, du fait du nouvel argumentaire présenté par la requérante est implicitement mais nécessairement reconnue comme valable par elle, puisque la requérante ne conteste plus qu'elle relève exclusivement des articles 2 et 4 du CI ;

- la décision déferée devant le tribunal ne peut plus être regardée comme liant le contentieux, l'irrecevabilité est manifeste ;

- le régime des sociétés mères prévu à l'article 45.17, porte uniquement sur la détermination des bases d'imposition des sociétés relevant de l'article 3 II (IS à 35 %) et non des articles 2, 3.1 et 4 ;

- pour les sociétés minières de l'article 3.I, le législateur a institué un régime de sectorisation, selon les activités exercées (activités purement minières et autres) ;

- cette règle n'existe dans aucun autre régime d'imposition en Nouvelle-Calédonie ;

- tant pour l'IS métallurgique que pour l'IS de droit commun, l'impôt s'applique sur le «résultat d'ensemble » (dès lors qu'il n'y a pas d'activité mines) ;

- cette règle spéciale de sectorisation propre aux activités minières est codifiée sous l'article 45.1 al. 2 ;

- pour cette raison, la SMSP devait faire parvenir deux liasses fiscales, une pour l'IS à 30% et une autre pour l'IS à 35 %, art. 3. I en cas d'activité minière, mais dans son courrier du 26/04/2010, elle indiquait ne plus avoir d'activité taxable à l'article 3.1 ;

- en conséquence de cette sectorisation, les produits financiers (dividendes) doivent être retracés dans la liasse à l'IS de droit commun ;

- l'article 9 qui prévoit une exonération de ces dividendes ne vise que les sociétés relevant des articles 2 et 4, toutefois dès lors que les sociétés minières doivent sectoriser, pour isoler les activités soumises à l'IS 30 % mentionnées aux articles 2 et 4, la société minière de l'article 3.I, va bénéficier de l'exonération de l'article 9 pour ses produits financiers, mais uniquement si la société distributrice est calédonienne, d'où le problème avec la filiale coréenne ;

-la SMSP applique régulièrement l'article 9 pour les dividendes de ses filiales calédoniennes;

- le législateur a donc entendu conserver certaines règles spécifiques pour la détermination des résultats imposables à l'IS 35 % ;

- de nombreuses autres règles spécifiques ont été aussi maintenues pour l'imposition des sociétés de l'article 3 (mines et métallurgie), par exemple, le carry back (article 45.23, report en arrière de déficits) exclusivement réservé à ces sociétés (pour l'IS 30% il n'existe que le report en avant), les crédits formations (article 45.24), et surtout les provisions pour reconstitution de carrières (PRG), article Lp 30-1 qui déroge à l'article 27 (lequel pose les règles de droit commun relatives aux provisions) ;

- au sens fiscal, on ne devient pas «mineur» simplement parce que des sociétés sœurs ou des filiales le sont ou bien parce qu'on exporte du minerai ou détient des titres miniers ;

- l'application rigoureuse recherchée par le législateur, s'oppose totalement à l'interprétation très large que souhaiterait la SMSP qui dénaturerait totalement l'économie du texte ;

- si la SMSP démontre des activités réelles d'exploration, elle pourrait prétendre au régime de l'article 3.I, mais tenue à la règle de la sectorisation (article 45.1 al. 2), elle aurait à retracer ses résultats financiers dans une liasse spécifique ;

- avec l'article 3.I, les critères ont clairement été écrits pour être a minima alternatifs (mais ils peuvent être cumulés), avec l'article 3.II, le critère essentiel est le traitement physique ou chimique des minerais, la « recherche » et « l'exploitation » étant des activités admises sans qu'elles conduisent à un changement de régime ;

- quelle que soit l'importance de ses participations dans des sociétés minières et métallurgiques, ou des travaux de sondage ou de prospection qu'elle effectuerait, la SMSP ne peut prétendre au régime fiscal de l'article 3.II, dès lors que son activité est étrangère à la définition donnée par cet article, par suite, n'exerçant pas une activité de métallurgiste, elle ne saurait revendiquer l'application de l'article 45.17, pour les dividendes qu'elle rapatrie de l'étranger ;

Vu l'ordonnance du 28 mars 2014 fixant la clôture d'instruction au 15 mai 2014, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative ;

Vu le mémoire, enregistré le 21 avril 2014, présenté pour la Société minière du Sud Pacifique (SMSP), représentée par son président en exercice, par la SCP August et Debouzy, avocats, qui conclut aux mêmes fins par les mêmes moyens ;

Elle ajoute que :

- elle a formé un recours de plein contentieux fiscal dont les conclusions pécuniaires sont pleinement recevables ;

- le législateur a introduit, à titre dérogatoire, une différence de traitement entre les sociétés minières/métallurgiques et les sociétés non minières/non métallurgiques ;

- le régime mère-fille applicable aux activités minières/métallurgiques (article 45.17 du CI) est dès lors étendu aux filiales minières/métallurgiques étrangères contrairement au régime de droit commun limité aux filiales situées en Nouvelle-Calédonie ;

- selon une interprétation littérale de l'article 45.17 du CI, le champ d'application de ce dispositif d'exonération des dividendes est donc applicable aux activités minières/ métallurgiques conformément aux dispositions de l'article 3.II du CI ;

- selon l'article 3.II du CI, les sociétés effectuant des travaux de « recherche » ou des travaux « d'exploitation » afin de mettre à jour des gisements de minerais doivent donc être éligibles au régime mère-fille prévu par l'article 45.17 du CI ;

- elle déploie une activité relevant de la métallurgie des minerais au sens de l'article 3.II du CI éligible au dispositif d'exonération des dividendes prévu par l'article 45.17 du CI ;

- le gouvernement de Nouvelle-Calédonie commet une erreur de droit dans son interprétation des articles 3 et 45.17 du CI en qu'il n'est pas possible d'appliquer de manière combinée le régime mère-fille de droit commun et celui d'exception ;

- contrairement aux allégations du gouvernement de Nouvelle-Calédonie et de la DSF, le champ d'application du régime mère-fille d'exception (article 45.17 du CI) ne dépend pas de l'exercice « à titre principal » / « prédominant » d'une activité minière/métallurgique mais seulement de la conduite effective d'une activité minière/métallurgique conformément aux articles 3.II et 45.17 du CI et de la doctrine fiscale 519 du 18 décembre 1997 ;

- le débat concernant les activités liées aux « substances concessibles » prévues par l'article 3.I du CI soulevé par le gouvernement de Nouvelle-Calédonie est dénué d'intérêt ;

- le gouvernement de Nouvelle-Calédonie écarte les travaux de recherche et d'exploitation sans fondement juridique alors qu'elle est titulaire de plusieurs permis de recherche ;

- elle effectue d'importants travaux d'exploration de minerais latéritiques dans la perspective de développer un nouveau partenariat industriel avec Jinchuan, premier producteur de nickel en Chine ;

- elle dispose de ressources humaines spécialisées et de moyens matériels spécifiques importants pour mener ces études et travaux de recherche, d'exploitation, de suivi et de supervision de son activité minière/ métallurgique au sens des dispositions de l'article 3.II du CI ;

- elle a externalisé une partie de son activité minière/métallurgique ;

- l'administration ne présente aucun élément factuel de nature à démontrer qu'elle a exercé uniquement une activité de holding au titre des exercices 2010, 2011 et 2012 ;

- les filières minières/métallurgiques doivent bénéficier d'un régime mère-fille analogue à celui de la métropole, lequel permet aux « sociétés mères » de bénéficier d'une exonération de 95 % des dividendes reçus de filiales françaises et étrangères sur le fondement des dispositions des articles 145 et Z16 du code général des impôts ;

Vu, enregistré le 14 mai 2014, le mémoire présenté par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête ;

Il ajoute que :

- le mémoire déposé par SMSP traduit une méconnaissance totale de la fiscalité calédonienne ;

- la requérante ne peut arguer d'une activité minière et encore moins de métallurgiste pour les exercices 2010, 2011 et 2012 ;

Vu l'ordonnance en date du 19 mai 2014 portant réouverture et clôture d'instruction au 23 juin 2014, en application de l'article R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative ;

Vu le mémoire, enregistré le 24 mai 2014, présenté pour la Société minière du Sud Pacifique (SMSP), représentée par son président en exercice, par la SCP August et Debouzy, avocats, qui conclut aux mêmes fins par les mêmes moyens ;

Elle ajoute que :

- elle a apporté la démonstration qu'elle pouvait bénéficier d'une mesure favorable dérogatoire au principe d'imposition ;

Vu la décision attaquée ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

Vu le code de justice administrative dans sa version applicable en Nouvelle-Calédonie ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 2 octobre 2014 :

- le rapport de M. Schnoering, rapporteur ;

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

- et les observations de Me Lorentz et Me Billery, avocat de la Société Minière du Sud Pacifique (SMSP), et de M. Boiteux, représentant le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ;

Sur les conclusions de la société requérante sans qu'il soit besoin de statuer les fins de non recevoir opposées par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ;

1. Considérant que la Société minière du Sud Pacifique (SMSP), société par actions dont le siège social est établi en Nouvelle-Calédonie, demande au Tribunal le bénéfice des dispositions de l'article 45.17 du code des impôts pour les dividendes provenant de sa filiale coréenne, la prise en compte des liasses fiscales déposées à l'appui de la réclamation au titre des exercices 2010, 2011 et 2012, le dégrèvement de l'impôt sur les sociétés au titre des exercices 2011 et 2012 pour les montants respectifs de 674.471.778 francs CFP et 681.662.246 francs CFP ainsi que le report déficitaire porté sur les liasses fiscales rectificatives;

2. Considérant qu'en vertu de l'article 1^{er} du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : *« Il est institué un impôt sur l'ensemble des bénéfices et revenus réalisés par les entreprises visées aux articles 2, 3 et 4. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les sociétés et activités métallurgiques ou minières. »* qu'en application de l'article 2 du même code : *« Sont passibles dudit impôt les sociétés anonymes (...) »* et que l'article 3 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie prévoit que : *« Nonobstant les dispositions de l'article 64 sont également passibles dudit impôt, les entreprises, quelle que soit leur forme, qui exercent en Nouvelle-Calédonie : I. des activités relevant soit de l'exploration, soit de l'extraction, soit de l'extraction et de l'exportation des substances concessibles ; II. des activités relevant de la métallurgie des minerais : recherche, exploitation, traitement physique ou chimique des minerais, ainsi que, le cas échéant, transformation des produits semi-finis, exportation des produits de l'exploitation : minerais, produits semi-finis et produits finis. »* ;

3. Considérant également qu'en application de l'article 45.1 alinéa 2 du même code : *« Les bénéfices passibles de l'impôt sur les activités visées à l'article 3.I sont déterminés en tenant compte uniquement des activités définies à l'article 3.I exercées en Nouvelle-Calédonie. Une comptabilité spécifique devra, le cas échéant, être tenue par établissement pour analyser les bénéfices imposables au titre de ces activités. (...) »* ;

4. Considérant encore qu'en vertu de l'article 45-17 du même code : *« I. Pour les sociétés concernées par les activités visées à l'article 3-II les produits nets des participations détenues par les sociétés mères telles que définies ci-après, touchés au cours d'un exercice, sont retranchés du bénéfice net total des sociétés mères, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges. II. La quote-part de frais et charges visée au I est fixée uniformément à 5 % du produit total des participations. Cette quote-part ne peut toutefois excéder, pour chaque période d'imposition, le montant total des frais et charges de toute nature exposés par la société participante au cours de ladite période. III. Par sociétés mères, on entend les sociétés françaises par actions ou à responsabilité limitée qui détiennent dans le capital d'autres sociétés revêtant l'une de ces formes, des participations aux conditions ci-après a) les titres de participations doivent revêtir la forme nominative ou être déposés dans un établissement désigné par l'administration ; b) ils doivent représenter au moins 10 % du capital de la société émettrice ; ce pourcentage s'apprécie à la date de la mise en paiement des produits de la participation; Toutefois : - aucun pourcentage minimal n'est exigé pour les participations dont le prix de revient excède 200 millions de francs ; - toute société qui bénéficie du régime fiscal des sociétés*

mères en conserve le bénéfice dès lors qu'elle ne réduit pas le montant de sa participation et que le prix de revient de cette dernière atteint au moins 40 millions de francs. c) Les titres de participations doivent avoir été souscrits à l'émission. A défaut, la personne morale participante doit avoir pris l'engagement de les conserver pendant un délai de deux ans. » ;

5. Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société minière du Sud Pacifique (SMSP) détient effectivement, ainsi qu'elle le soutient, des participations majoritaires dans trois sociétés minières et/ou métallurgiques: Koniambo Nickel SAS (KNS), Nickel Mining Company (NMC), Société du Nickel de Nouvelle-Calédonie et de Corée (SNNC) ; qu'à travers ces participations majoritaires, la SMSP participe activement aux prises de décisions concernant le développement et l'exploitation de ses usines en exerçant son activité de holding ; qu'elle ne peut toutefois être regardée comme répondant elle-même, en sa seule qualité de société-mère, à l'ensemble des critères retenus par les articles susénumérés pour être éligible au bénéfice des dispositions de l'article 45.17 du code des impôts pour les dividendes provenant de sa filiale coréenne ;

6. Considérant, en effet, que la holding requérante n'a notamment pas mis en œuvre la règle de sectorisation propres aux activités minières codifiée sous l'article 45 alinéa 2 susvisé du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie rappel étant fait que les bénéfices passibles de l'impôt sur les activités visées à l'article 3.I sont déterminés en tenant compte uniquement des activités définies à l'article 3.I exercées en Nouvelle-Calédonie; qu'à défaut d'avoir respecté cette règle pour le 3. I, elle n'est pas en mesure de justifier le montant des bénéfices qui, relevant du 3.II, serait susceptible de bénéficier des avantages qu'elle réclame ;

7. Considérant, au surplus, que si l'administration ne peut se prévaloir du courrier en date du 26 mai 2010, qui concerne l'exercice antérieur 2009, dans lequel la SMSP reconnaît ne pas avoir exercé une activité soumise à l'impôt sur les sociétés du secteur « mines », il n'en demeure pas moins que, pour le présent litige, l'exercice direct par la holding requérante d'une activité minière pour les exercices 2011 et 2012, exercice direct d'une telle activité qui est allégué mais n'est pas établi par les pièces du dossier, ne lui ouvrirait pas, à lui seul, le bénéfice des dispositions de l'article 45.17 du code des impôts pour les dividendes provenant de sa filiale coréenne ;

8. Considérant que, compte tenu de tout ce qui précède, l'administration ne pouvait donc octroyer à la holding requérante le bénéfice des dispositions de l'article 45.17, pour l'imposition des dividendes provenant de la filiale coréenne de la requérante qui, en tout état de cause, doivent être retracés dans l'impôt sur les sociétés de droit commun, en l'absence de sectorisation qui, résultant d'une comptabilité analytique, permettrait de distinguer, d'une part, les flux qui sont passibles de l'impôt sur les activités visées à l'article 3.I et qui sont déterminés en tenant compte uniquement des activités définies à l'article 3.I exercées en Nouvelle-Calédonie et, d'autre part, les autres flux provenant d'activités exercées à l'étranger ; qu'ainsi, sans qu'il soit besoin de statuer sur les fins de non-recevoir opposées en défense, la requête de la société minière du Sud Pacifique doit être rejetée en toutes ses conclusions y compris celles tendant à l'application des dispositions de l'article L.761-I du code de justice administrative ;

DECIDE :

Article 1^{er} : La requête de la société minière du Sud Pacifique (SMSP) est rejetée.