

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1800264

SA COLAS

M. Quillévé
Président-rapporteur

M. Schnoering
Rapporteur public

Audience du 11 juillet 2019
Lecture du 29 juillet 2019

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 23 août 2018 sous le n° 1800264 et un mémoire enregistré le 28 décembre 2018, la SA Colas demande au tribunal de prononcer la décharge des impositions à la contribution calédonienne de solidarité déduite des dividendes qui lui ont été versés par la société Carrière de Dumbéa (CDD) au titre des exercices clos en 2015, 2016 et 2017 pour des montants respectifs de 658 359 francs CFP, 10 685 168 francs CFP, 488 625 francs CFP ;

La SA Colas soutient que :

- la contribution en litige est analogue à la CSG codifiée aux articles L. 136-1 à L. 136-8 du code de la sécurité sociale ; le juge de l'impôt ou le Conseil constitutionnel ne sont pas liés par la dénomination retenue par le législateur ; le Conseil d'Etat ou le Conseil constitutionnel retiennent pour qualifier juridiquement une contribution l'existence d'un lien direct entre la qualification donnée au prélèvement et l'ouverture ou non d'un droit à une prestation ou à un avantage servi par un régime de sécurité sociale ; l'affectation du prélèvement à des dépenses de protection sociale n'a pas d'effet sur la qualification juridique du prélèvement ;

- la logique mise en œuvre par le Conseil d'Etat ou par le Conseil constitutionnel pour qualifier juridiquement la CSG est transposable à la Nouvelle-Calédonie pour qualifier la CCS ;

- la notion d'impôts, droits et taxes perçus au profit de la Nouvelle-Calédonie se confond avec celle d'imposition de toute nature visée à l'article 34 de la Constitution ; bien que la Nouvelle-Calédonie soit dotée d'un système de protection sociale propre et autonome par rapport à celui existant en métropole ce régime repose également sur l'attribution de prestations sociales en contrepartie du versement de cotisations sociales ;

- dès lors les critères de qualification retenus par le Conseil d'Etat ou le Conseil constitutionnel dégagés à propos de la CSG sont pertinents pour apprécier la nature de la contribution calédonienne de solidarité (CCS) ;

- le régime de la CCS est calqué sur celui de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières à l'exception de son taux (article 34 de la loi de pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014), le mécanisme de prélèvement de la CCS est très proche de celui de la CSG en métropole ;

- la CCS est prélevée par les sociétés distributrices pour le compte de leurs associés sans que ce fait leur ouvre le moindre droit ; ce mécanisme est proche de celui défini par les dispositions de l'article 136-7 du code de la sécurité sociale pour la CSG en métropole ;

- le versement de la contribution calédonienne de solidarité ne conditionne aucunement l'attribution d'une quelconque prestation sociale et dès lors celle-ci ne peut constituer une cotisation sociale en application de la jurisprudence ; on trouve parmi les redevables de la CCS les sociétés ainsi que les personnes non résidentes en Nouvelle-Calédonie et qui ne sont en tout état de cause pas en mesure de bénéficier du régime de protection sociale de la Nouvelle-Calédonie ;

- le simple fait que le produit de la contribution calédonienne de solidarité soit intégralement affecté à l'agence sanitaire et sociale de Nouvelle-Calédonie est insusceptible de remettre en cause cette qualification comme permet de le constater la jurisprudence du Conseil d'Etat ; le produit de la contribution sociale additionnelle à l'impôt sur les sociétés (ASSNC) est également affecté sans que cela enlève à cette contribution sa nature juridique d'impôt ;

- la déductibilité de la CCS du revenu imposable est un indice supplémentaire de ce que le législateur de la Nouvelle-Calédonie n'a pas entendu faire de ce prélèvement une prestation sociale ; la situation de la contribution calédonienne de solidarité est de ce point de vue identique à celle de la CSG sur le fondement de l'article 154 quinquies du code général des impôts ;

- si le législateur calédonien avait réellement considéré que la contribution calédonienne de solidarité était une cotisation sociale il n'aurait pas eu à prévoir expressément sa déductibilité aux articles Lp 722 à Lp 726 dès lors que les cotisations sociales sont déductibles du revenu imposable en vertu des articles Lp 97 et 213 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- la CCS entre en outre dans le champ d'application des impôts visés par la convention fiscale franco-calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 ; le fait qu'elle ne soit pas visée au paragraphe 2 de l'article 2 de cette convention ne fait pas obstacle à son inclusion dans le champ d'application de la convention fiscale franco-calédonienne ; la CCS ne se rattache pas à la catégorie des impôts actuels ; la CCS constitue bien un impôt de toute nature analogue à l'IRVM et qui vient s'ajouter à celui-ci lequel figure bien dans la liste du paragraphe 2 de l'article 2 de la convention ;

- le régime juridique applicable à la CCS est en tous points le même que celui applicable à l'IRVM ; cette contribution est établie, recouvrée et contrôlée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés et sanctions que l'IRVM comme le prévoient les dispositions instituant cette contribution (articles 12, 13, 14 et 15 de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 et article Lp 724 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie) ; la CCS est d'ailleurs liquidée sur la même déclaration et est avancée tout comme l'IRVM par la société distributrice, article 15 de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 ;

- la CCS doit donc être prise en compte pour apprécier le plafonnement à 5 % de la retenue à la source que la Nouvelle-Calédonie est autorisée à prélever sur les dividendes distribués aux sociétés résidant en France métropolitaine, les stipulations de la convention fiscale étant applicables en l'espèce en vertu du principe de la hiérarchie des normes et de l'article 55 de la Constitution ;

- l'article 9 de cette convention fiscale précise que si les dividendes peuvent être imposés dans le territoire de source selon la législation de ce territoire, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 5 % du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société ; faute de précision, le terme d'impôt doit être interprété comme englobant l'intégralité des impositions néo-calédoniennes au sens de l'article 2 de cette même convention prélevées sur les dividendes et donc, comprend la CCS ;

- le prélèvement de la CCS sur les dividendes versés par les sociétés calédoniennes à des sociétés autres que des sociétés de personnes dont le siège social est en métropole ne peut avoir pour effet de porter au-delà du plafond de 5 % la retenue prélevée en Nouvelle-Calédonie sur lesdits dividendes ;

- la CCS n'a pas un caractère hybride ainsi que le fait valoir à tort la Nouvelle-Calédonie ;

- la CCS constitue en effet un impôt de nature analogue à l'IRVM, le régime applicable à la CCS portant sur les produits de valeurs mobilières étant en tous points identique à celui de l'IR VM puisque cette contribution est établie, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'IRVM comme le prévoient expressément les dispositions instituant cette contribution (articles 12, 13, 14 et 15 de la loi du pays précitée et article Lp 724 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie) ; la CCS est d'ailleurs liquidée sur la même déclaration et est avancée, tout comme l'IRVM, par la société distributrice (article 15 de la loi du pays 11° 2014-20 du 31 décembre 2014) ;

- l'administration fiscale a répondu favorablement à la demande de la société Colas dans un autre dossier identique opposant la société à la Nouvelle-Calédonie et a limité l'impôt de distribution au taux de 5 % et non de 10 % ;

- le prélèvement de la CCS sur les dividendes versés par les sociétés calédoniennes à des sociétés autres que des sociétés de personnes dont le siège social est en métropole ne peut avoir pour effet de porter au-delà du plafond de 5 % la retenue prélevée en Nouvelle-Calédonie sur lesdits dividendes.

Des mémoires ont été enregistrés les 18 septembre et 8 octobre 2018 présentés par la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête.

La Nouvelle-Calédonie soutient que :

- la CCS a le caractère d'une imposition de toute nature ;

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

- la contribution calédonienne de solidarité, 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 SA Colas 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 SA Colas 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 ; l'IRVM est dissociable de l'impôt de distribution ; les dispositions de l'article Lp 724 du code des impôts n'ont pour but que de prévoir entre la CCS et l'IRVM des règles communes en matière d'établissement et de recouvrement de l'impôt dans un souci de trouver une modalité pratique de calcul et de collecte de cette contribution ;

- l'article Lp 724 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie n'a pas pour but de prévoir entre la CCS et l'IRVM des règles communes en matière d'établissement et de recouvrement dans un souci de trouver une modalité pratique de calcul et de collecte de cette contribution ; dans la mesure où elle ne s'impute pas sur l'IRVM mais qu'elle s'ajoute à l'impôt la contribution calédonienne de solidarité (CCS) est totalement dissociable de l'IRVM.

Vu la décision du 3 juillet 2018 par laquelle les services fiscaux ont rejeté la réclamation du 29 décembre 2017 présentée par la société anonyme Colas ;

- 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 Carrière de Dumbéa, société par actions simplifiées (SAS) sise en Nouvelle-Calédonie est une filiale de la holding Cévaër Menaouer (HCM) détenue à 10 % par ce groupe familial calédonien, à 50 % par la SA Colas basée en France et à 40 % par Mme Menaouer, résidente calédonienne. Les 28 mai 2015, 18 mai 2016 et 2017, les associés de la société Carrière de Dumbéa ont décidé la distribution de dividendes à la SA Colas au titre des exercices se clôturant les 31 décembre 2014, 2015 et 2016 pour des montants bruts respectifs de 13 167 188 francs CFP, de 213 703 372 francs CFP et de 9 772 500 francs CFP. Le 29 décembre 2017, la SA Colas a déposé à la direction des services fiscaux (DSF) une réclamation par laquelle 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 les distributions pour des montants de 658 359 francs CFP, 10 685 168 francs CFP et de 488 625 francs CFP au titre des années 2015, 2016 et 2017.

2. La SA Colas 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 la société Carrière de Dumbéa à l'origine de la distribution 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 bénéficiaire 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 contribution calédonienne de solidarité 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 contribution calédonienne de solidarité 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 recouvrée selon les règles applicables à cet impôt. Les modalités de détermination de l'assiette de la contribution calédonienne de solidarité 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 contribution calédonienne de solidarité 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 contribution calédonienne de solidarité, qui s'ajoute aux impôts existants payés par la société Carrière de Dumbea au titre de l'IRVM et 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 SA Colas est fondée à demander la décharge de la contribution calédonienne de solidarité des montants de 658 359 francs CFP, 10 685 168 francs CFP et de 488 625 francs CFP supportés par les distributions de dividendes effectuées à son profit par les associés de la société Carrière de Dumbéa au titre des années 2015, 2016 et 2017.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La société anonyme Colas est déchargée des sommes de 658 359 francs CFP, 10 685 168 francs CFP, 488 625 francs CFP correspondant à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) appliquée aux dividendes distribués par les associés de la société carrière de Dumbéa au titre des années 2015, 2016 et 2017.