

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALÉDONIE**

N° 1400059

M. X.

Mme Legrand
Rapporteur

M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public

Audience du 11 septembre 2014
Lecture du 2 octobre 2014

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie,

Vu la requête, enregistrée le 10 février 2014, présentée par M. X., élisant domicile (...); M. X. demande au tribunal la décharge de l'impôt sur les revenus auquel il a été assujéti au titre des années 2009 et 2010 dans la limite de prise en compte de sa fille étudiante pour le calcul du quotient familial ;

Il soutient que :

- alors qu'il séjournait seul en Nouvelle-Calédonie, sans son épouse, il a pris en charge sa fille étudiante en métropole ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 20 mai 2014, présenté par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, qui conclut au rejet de la requête et soutient que :

- selon l'article 133 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, l'enfant étudiant à l'extérieur du territoire donne droit à une part de quotient familial supplémentaire si les parents ont séjourné toute l'année civile en Nouvelle-Calédonie ;

- M. X. a séjourné seul en Nouvelle-Calédonie entre le 15 février 2009 et le 16 décembre 2010, son foyer fiscal étant demeuré en métropole ;

- son enfant ayant déjà demandé le rattachement au foyer fiscal de ses deux parents en métropole, qui ont ainsi bénéficié d'une majoration de quotient familial pour enfant à charge, un deuxième rattachement au père pour sa déclaration locale d'un même enfant n'est pas possible ;

Vu l'ordonnance en date du 23 mai 2014 fixant la clôture d'instruction au 26 juin 2014, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative ;

Vu, en application de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, la lettre en date du 16 juillet 2014 par laquelle le président du tribunal a informé les parties que le jugement intervenir était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office ;

Vu le mémoire, enregistré le 24 juillet 2014, présenté par la présidente du gouvernement, qui conclut au rejet de la requête et soutient que M. X. doit, en vertu de l'article

14§4 de la convention fiscale franco-calédonienne être imposé personnellement sur ses seuls revenus localement ;

Vu la réclamation préalable ;

Vu la décision de la directrice des services fiscaux ;

Vu la Constitution de la République française du 4 octobre 1958 ;

Vu la convention entre le Gouvernement de la République française et le Conseil de Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie et Dépendances en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale, approuvée et publiée par la loi n° 83-676 du 26 juillet 1983 ;

Vu la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999, relatives à la Nouvelle-Calédonie ;

Vu la loi du pays n° 2010-3 du 21 janvier 2010 portant diverses dispositions d'ordre fiscal ;

Vu le code général des impôts ;

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 11 septembre 2014 ;

- le rapport de Mme Legrand, premier conseiller ;

- les conclusions de , rapporteur public ;

- et les observations de M. Boiteux représentant, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ;

1. Considérant que M. X., enseignant, a séjourné en Nouvelle-Calédonie du 15 février 2009 au 16 décembre 2010 ; que, le 31 octobre et le 30 novembre 2013, l'administration fiscale a mis en recouvrement des suppléments d'imposition sur les revenus à hauteur de 1 116 000 F CFP pour l'année 2009 et de 1 753 000 F CFP pour l'année 2010 ; que M. X. a formé une réclamation contentieuse qui a été rejetée par décision de la directrice des services fiscaux en date du 27 décembre 2013 ; que, par la présente requête, il demande à être déchargé des suppléments d'IR auxquels il a été assujetti dans la limite de la prise en compte de sa fille étudiante pour le calcul du quotient familial ;

2. Considérant, en premier lieu, que M. X., qui prend acte de ce que ses revenus de source calédonienne ont été soumis par l'administration fiscale calédonienne au barème progressif, se plaint du refus opposé par celle-ci à la prise en compte de deux parts pour son quotient familial, en dépit de ce que sa fille étudiante est à sa charge ;

3. Considérant que, pour fonder les suppléments d'imposition sur les revenus mis à la charge de M. X. au titre des années 2009 et 2010, l'administration fiscale calédonienne a retenu sa qualité de résident du territoire soumis à l'application du barème progressif mais bénéficiant d'une seule part, compte tenu de la résidence en métropole de son épouse et de sa fille ;

Quant à la domiciliation fiscale de M. X. :

4. Considérant que, si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ;

5. Considérant qu'aux termes de l'article 47 du code des impôts de Nouvelle Calédonie, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : *« Les personnes qui ont en Nouvelle-Calédonie leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus, sauf dispositions contraires des conventions ou accords relatifs aux doubles impositions. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de Nouvelle-Calédonie sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source territoriale. »* ; qu'aux termes de l'article 48 du même code, dans sa version applicable en 2009 : *« Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie : a) Les personnes qui ont en Nouvelle-Calédonie leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; b) Celles qui exercent en Nouvelle-Calédonie une activité professionnelle salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; c) celles qui ont en Nouvelle-Calédonie le centre de leurs intérêts économiques. »* ; que la loi du pays susvisée du 21 janvier 2010 a ajouté à cet article que : *« Pour les personnes mariées ou liées par un pacte civil de solidarité, le domicile fiscal s'apprécie uniquement en fonction de la situation personnelle de chacun des conjoints ou partenaires au regard des critères énumérés ci-dessus. »* ;

6. Considérant qu'il résulte de l'instruction que M. X., fonctionnaire de l'éducation nationale, a été affecté en Nouvelle-Calédonie entre 2009 et 2010 pour y exercer une activité professionnelle salariée qui ne présentait pas un caractère accessoire ; qu'il s'ensuit que, en application des dispositions précitées des articles 47 et 48 du code des impôts de Nouvelle Calédonie, il devait être réputé avoir son domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie et était en principe, pour les années 2009 et 2010, passible de l'impôt sur le revenu en Nouvelle-Calédonie à raison de l'ensemble de ses revenus, sauf stipulation contraire de la convention fiscale franco-calédonienne susvisée ;

7. Considérant qu'aux termes de l'article 1^{er} de ladite convention dont les termes sont demeurés inchangés depuis sa signature en 1983 : *« La présente convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un territoire ou des deux territoires »* ; et qu'aux termes de l'article 4 de cette convention : *« 1. Au sens de la présente convention, l'expression "résident d'un territoire" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de ce territoire, est assujettie à l'impôt dans ce territoire, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend*

pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans ce territoire que pour les revenus de sources situées dans ce territoire. 2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident de deux territoires, sa situation est réglée de la manière suivante : a. Cette personne est considérée comme un résident du territoire où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux territoires, elle est considérée comme un résident du territoire avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux)... » ; et qu'aux termes de l'article 14 de cette même convention : « 4. ...Les rémunérations, autres que les pensions, payées par l'Etat, une collectivité territoriale ou une personne morale de droit public à une personne physique ne sont imposables que dans le territoire dont le bénéficiaire est un résident... » ;

8. Considérant qu'aux termes de l'article 4 A du code général des impôts dans sa version demeurée inchangée depuis 1979 : *« Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française. »* ; et qu'aux termes de l'article 4 B dudit code dans sa version demeurée inchangée depuis 1979 : *« 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A : a) Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; b) Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; c) Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques... »* ; que, pour l'application des dispositions du paragraphe a) du 1 de l'article 4 B précité, le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles, et le lieu du séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer ;

9. Considérant qu'il résulte de l'instruction que, pendant la période couvrant les années 2009 et 2010, au cours de laquelle M. X. a exercé une activité professionnelle salariée en Nouvelle-Calédonie, son foyer était resté en métropole, où demeuraient son épouse et sa fille étudiante ; qu'il s'ensuit que M. X. doit être regardé comme ayant eu son domicile fiscal en métropole au cours des années 2009 et 2010 et comme étant en principe passible de l'impôt sur le revenu en France en raison de l'ensemble de ses revenus en application de l'article 4 A du code général des impôts ;

10. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. X. ayant été au cours des années 2009 et 2010 un résident des deux territoires parties à la convention susvisée, au sens des stipulations du paragraphe 1 de l'article 4 de ladite convention, il doit, en application des stipulations du paragraphe 2 de cet article, être considéré comme un résident du territoire français métropolitain, où il disposait d'un foyer d'habitation permanent ; que, toutefois, en application des stipulations du paragraphe 1 de l'article 14 de cette même convention, il était imposable en Nouvelle-Calédonie à raison des rémunérations perçues en 2009 et 2010 au titre de l'emploi salarié qu'il y exerçait, dans les conditions prévues par le code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;

Quant à l'application du code des impôts de Nouvelle Calédonie :

11. Considérant qu'aux termes de l'article Lp. 58 du code des impôts de Nouvelle Calédonie dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : *« I- Les revenus de source calédonienne des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en Nouvelle-Calédonie sont soumis à un prélèvement forfaitaire au taux prévu par l'article R. 58 bis, quels*

que soient la composition de leur foyer fiscal, le niveau de leurs revenus ou de leur imposition directe dans le pays de résidence. II- Toutefois, le contribuable qui justifie que le taux de l'impôt calédonien, calculé selon le I de l'article 136, sur l'ensemble de ses revenus de source calédonienne et étrangère, serait inférieur au taux de 25 % prévu par l'article R. 58 bis, peut demander que ce taux soit applicable à ses revenus de source calédonienne. Cette demande doit être présentée dans les conditions de forme et de délais prévus aux articles 1105 à 1111 du présent code... » ; qu'en vertu de l'article R. 58 bis, pour l'application des dispositions de l'article Lp. 58, le taux du prélèvement est fixé à 25 % ; qu'aux termes de l'article 132 du même code dans sa rédaction applicable aux mêmes années d'imposition : « Le revenu imposable arrondi au millier de francs inférieur est égal au revenu net global déterminé conformément aux dispositions de l'article 128 et compte tenu de l'article 131./ Il est, pour le calcul de l'impôt sur le revenu des contribuables fiscalement domiciliés en Nouvelle-Calédonie et dépendances, divisé en un certain nombre de parts, fixé conformément à l'article 133, d'après la situation et les charges de famille définies à l'article 134. Le revenu correspondant à une part entière est taxé par application du tarif prévu à l'article 136. L'impôt brut est égal au produit de la cotisation ainsi obtenue par le nombre de parts. » ; et qu'aux termes de l'article 133 du même code dans sa version également applicable en 2009 et 2010 : « Le nombre de parts à prendre en considération pour la division du revenu imposable prévue à l'article 132 2^{ème} alinéa est fixé comme suit en fonction de la situation de famille : ... Ce nombre est augmenté : - d'une part par enfant à charge poursuivant des études hors de la Nouvelle-Calédonie à la condition que les parents aient séjourné toute l'année civile en Nouvelle-Calédonie... » ;

12. Considérant qu'il résulte de ce qui a été dit au point 10 du présent jugement que M. X. ne peut, compte tenu des stipulations de la convention fiscale franco-calédonienne susvisée, être regardé comme ayant eu son domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie au cours des années 2009 et 2010, dès lors qu'il devait être considéré comme un résident du territoire français métropolitain ; qu'ainsi, en application des dispositions précitées du I de l'article Lp. 58 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, ses revenus de source calédonienne, constitués en l'espèce des seuls salaires versés par son employeur au titre de son activité dans ce territoire, devaient en principe être soumis au prélèvement forfaitaire institué par cet article, sous réserve de l'application des dispositions du II dudit article, qui permettent au contribuable de demander à l'administration fiscale à être imposé au taux de l'impôt calédonien sur l'ensemble de ses revenus, lorsqu'il justifie que le taux de cet impôt serait inférieur au taux du prélèvement forfaitaire ; qu'il est constant que M. X. n'a, en tout état de cause, en l'espèce, pas demandé à bénéficier des dispositions du II de l'article Lp. 58 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie au titre de ses revenus des années 2009 et 2010, de sorte que les salaires qu'il a perçus au cours de cette même année auraient dû être soumis au prélèvement forfaitaire au taux de 25 %, quelle que soit la composition de son foyer fiscal, et non imposés selon le barème progressif servant au calcul de l'impôt sur le revenu en application du I de l'article 136 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ; qu'il s'ensuit que, pour le cas où l'imposition de M. X., calculée par application de ces règles, serait moins élevée que celle à laquelle il a été assujetti, il doit lui être accordé décharge de la différence entre la somme qu'il a payée et le nouveau montant dû ; que le moyen tiré de ce que les revenus déclarés par M. X. en Nouvelle-Calédonie auraient dû être imposés selon le barème progressif en fonction d'un quotient familial de deux parts, sur le fondement de l'article 133 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, doit, en revanche, être écarté comme inopérant ;

13. Considérant, en deuxième lieu, que M. X. se plaint du caractère peu explicite des imprimés fiscaux et de la réception tardive d'une plaquette d'information sur les obligations fiscales des personnes arrivant ou quittant la Nouvelle-Calédonie ;

14. Considérant que l'administration fiscale n'a infligé ni majoration ni pénalités à M. X. mais s'est bornée à un rappel de droits supplémentaires à l'IR ; que les éventuelles insuffisances d'information délivrées à M. X. sont sans incidence sur le montant des droits auxquels il a été assujetti ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Pour le cas où l'imposition de M. X. sur les revenus qu'il a perçus en Nouvelle-Calédonie en 2009 et 2010, calculée en application de l'article Lp. 58 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, serait moins élevée que celle à laquelle il a été assujetti, il lui est accordé décharge de la différence entre les sommes qu'il a payées et les nouveaux montants dus.

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