

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1800228

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SAS CALEBAM

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Quillévé
Président-rapporteur

Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

M. Schnoering
Rapporteur public

Audience du 12 juillet 2019
Lecture du 29 juillet 2019

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 1^{er} août 2018 sous le n° 1800228, et un mémoire enregistré le 8 novembre 2018, la SAS Calebam, représentée par la STC Partners, doit être regardée comme demandant au tribunal :

1°) d'annuler la décision du 3 juillet 2018 par laquelle les services ont rejeté 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 3 571 100 francs CFP et 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 SAS Calebam 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 l'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) ;

- la CCS est couverte par la clause d'extension de la convention fiscale franco-calédonienne et la circonstance que la liste figurant au b du 2 de l'article 2 de la convention franco-calédonienne n'est pas précédée de l'adverbe «notamment», ce qui signifie qu'elle possède un caractère limitatif est sans incidence sur la solution du litige ;

- aucune conséquence ne peut être tirée de cet avis du Conseil d'Etat, n° 268852, sect. Cichero-Erbel quant à l'interprétation de la clause d'extension de la convention franco-calédonienne, pour les raisons suivantes ;

- la décision du Conseil d'Etat de 1975 citée par l'Administration dans son mémoire complémentaire n'a donc aucune portée au regard de la CCS ; la circonstance que la CCS ne serait pas libératoire de l'IRVM est sans incidence ;

- la société considère que la CCS sur les revenus de valeurs mobilières est un impôt de nature analogue à l'IRVM ;

- l'administration ne peut utilement soutenir que la CCS sur les revenus de valeurs mobilières ne serait pas un prélèvement libératoire des impôts auxquels elle s'adjoit notamment l'IRVM ; l'IRVM n'est pas libératoire de l'impôt puisque précisément il vient s'imputer sur l'impôt dû ;

- l'argument selon lequel la CCS ne serait pas analogue à l'IRVM au motif que la cotisation est une charge déductible de la base de l'impôt est inopérant lorsque le bénéficiaire des revenus ne réside pas en Nouvelle-Calédonie et n'y dispose pas d'un établissement stable ; le bénéficiaire des revenus perçoit des dividendes nets amputés du montant de la CCS et de l'IRVM. Le traitement de la CCS et de l'IRVM prélevés à la source en tant que charge ou crédit d'impôt, ne relève pas en tout état de cause de la loi néocalédonienne ;

- le caractère libératoire ou non de la CCS n'est pas le principal critère de l'analogie avec l'impôt sur le revenu ; l'exemple des centimes additionnels cités par le service démontre a contrario le bien fondé de la position de la société, les centimes additionnels s'ajoutent à l'IRVM et ne sont donc pas analogues à ce dernier.

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 SAS Calebam 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 SAS Calebam 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 ;

- dans la mesure où elle ne s'impute pas sur l'IRVM mais qu'elle s'ajoute à cet impôt la CCS est totalement dissociable de l'IRVM.

Vu la décision du 3 juillet 2018 par laquelle les services fiscaux ont rejeté la réclamation du 16 février 2018 présentée par la société Calebam ;

- 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 SAS Calebam est une filiale de la société Somarec appartenant au groupe Bernard Hayot, basé en Martinique. Le 28 juin 2017, l'associé unique de la SAS Calebam a décidé la distribution de dividendes issus de son activité au titre de l'exercice se clôturant au 31 décembre 2016 pour un montant brut de 71 422 000 francs CFP. Le 20 juillet 2017, la SAS Calebam a déposé à la direction des services fiscaux (DSF), la déclaration des distributions sur laquelle a été calculé l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM). L'imposition de cette distribution a été évaluée sur une base brute de 71 422 000 francs CFP et est composée d'une part, de l'impôt de distribution de 3 571 100 francs CFP et, d'autre part, de la contribution calédonienne de solidarité (CCS) d'un montant de 3 571 100 francs CFP. Par une réclamation du 16 février 2018 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. 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 Maxi Pneu 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. La SAS Calebam 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.

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 : « (...) 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) (...)* ».

5. 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* ».

6. 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.

7. 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 nommé 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.

8. 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 Calebam 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.

9. Il résulte de tout ce qui précède que la SAS Calebam, filiale de la société Somarec appartenant au groupe Hayot, basé en Martinique est fondée à demander la décharge de la contribution calédonienne de solidarité d'un montant de 3 571 100 francs CFP supportée par la distribution de dividendes qu'elle a décidée le 28 juin 2017.

Sur les intérêts moratoires :

10. Les intérêts moratoires, prévus par les articles 1117 et suivants du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, sont, en vertu des dispositions de l'article 1118 du même code, calculés sur la totalité des sommes remboursées au contribuable au titre de l'impôt objet du règlement et payés d'office en même temps que les sommes remboursées par le Payeur de la Nouvelle-Calédonie.

11. Toutefois, la SAS Calebam ne peut alléguer l'existence sur ce point d'aucun litige né et actuel. Par suite, les conclusions de la société Calebam tendant à ce que soit mis à la charge de l'Etat le versement d'intérêts moratoires sur les sommes déchargées sont irrecevables et ne peuvent qu'être rejetées.

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

11. 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 ».

12. La SAS Calebam doit être regardée comme demandant la condamnation de la Nouvelle-Calédonie au paiement des frais irrépétibles. Il y a lieu de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie la somme de 150 000 francs CFP 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 SAS Calebam est déchargée de la somme de 3 571 100 francs CFP correspondant à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) appliquée aux dividendes distribués le 28 juin 2017.

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

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