

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF  
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

**N° 2000001**

---

M. et Mme X.

---

M. Quillévére  
Président-rapporteur

---

Mme Peuvrel  
Rapporteur public

---

Audience du 27 août 2020  
Lecture du 17 septembre 2020

---

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Le tribunal administratif  
de Nouvelle-Calédonie

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 3 janvier 2020 et un mémoire enregistré le 12 août 2020, M. et Mme X., représentés par la SELARL Deswartes-Calmet doivent être regardés comme demandant au tribunal de Nouvelle-Calédonie :

- d'annuler la décision implicite par laquelle les services fiscaux ont rejeté leur réclamation préalable ;

- de prononcer la décharge des impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu qui ont été mises à leur charge pour des montants respectifs de 2 093 676 francs CFP, de 22 733 francs CFP et, de 1 353 218 francs CFP au titre des exercices clos en 2014, 2015 et 2016 ;

- de condamner l'Etat à leur verser la somme de 250 000 francs CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

M. et Mme X. soutiennent que :

- ils ont correctement calculé le montant du loyer mensuel conformément aux dispositions de l'arrêté n° 2014-3829/GNC du 30 décembre 2014 en vigueur à la date du 22 janvier 2015, date de la conclusion du premier bail et, à ce titre l'administration fiscale ne peut pas leur retirer le bénéfice de la réduction d'impôt en appliquant l'arrêté n° 2015-255/GNC du 24 février 2015 qui a modifié le précédent arrêté et qui est postérieur à la date de signature du contrat.

Par un mémoire en défense enregistré le 3 juin 2020, la Nouvelle-Calédonie conclut au rejet de la requête.

La Nouvelle-Calédonie relève qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

Vu :

- la décision implicite du 5 novembre 2019 par laquelle les services fiscaux ont rejeté la réclamation préalable présentée par M. et Mme X. le 5 mai 2019 ;
- les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 modifiée et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999, relatives à la Nouvelle-Calédonie ;
- la loi de pays n° 2013-10 du 13 décembre 2013 relatif à la réduction d'impôt en faveur de l'investissement dans le secteur du logement intermédiaire ;
- l'arrêté n° 2014-3829/GNC du 30 décembre 2014 ;
- l'arrêté n° 2015-255/GNC du 24 février 2015 ;
- le code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;
- 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,
- les conclusions de Mme Peuvrel, rapporteur public,
- et les observations de Mme Autai pour les services fiscaux de Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit :

1. La société civile immobilière ACDL, dont les associés cogérants sont les époux X., a acquis, le 30 décembre 2014, une villa de type F4 d'une superficie de 97,38 mètres carrés située à (...) dont elle a confié la gestion à l'agence Sunset immobilier. Les requérants ont à l'occasion de cette acquisition immobilière bénéficié de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement dans le secteur du logement intermédiaire de l'article 136 II 2° du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui a été remise en cause par les services fiscaux de Nouvelle-Calédonie à l'occasion d'un contrôle sur pièce. Les époux X. demandent à titre principal au tribunal de prononcer la décharge des impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu qui ont été mises à leur charge au titre des années 2014, 2015 et 2016 en raison de la perte de la réduction d'impôt dont ils avaient entendu bénéficier pour ces trois années.

Sur les conclusions à fin d'annulation de la décision implicite 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 M. et Mme X. tendant à demander l'annulation de la décision implicite du 5 novembre 2019

par laquelle les services fiscaux de Nouvelle-Calédonie ont rejeté partiellement leur réclamation préalable du 5 mai 2019 sont irrecevables et, les moyens soulevés inopérants.

Sur les conclusions en décharge des impositions en litige :

3. Aux termes du 2°) de l'article 136 II du code des impôts de Nouvelle-Calédonie applicable au présent litige : « 2°) 1. *Les contribuables domiciliés en Nouvelle-Calédonie, au sens de l'article 48, qui acquièrent, entre la date de promulgation de la loi du pays n° 2013-10 du 13 décembre 2013 instituant une réduction d'impôt en faveur de l'investissement dans le secteur du logement intermédiaire et portant diverses dispositions d'ordre fiscal et le 31 décembre 2015, un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu à condition qu'ils s'engagent à le louer nu à usage d'habitation principale pendant une durée minimale effective de six ans ou à consentir une location-vente. Sont admises des périodes de vacances du logement inférieures à six mois, à condition que le propriétaire justifie d'avoir engagé toutes les diligences nécessaires à sa location. (...). L'engagement de location mentionné au 1. doit prendre effet dans les douze mois qui suivent la date d'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle est postérieure. Cet engagement prévoit que le loyer et les ressources du locataire appréciées à la date de conclusion du bail ne doivent pas excéder des plafonds fixés par un arrêté du gouvernement (...)* ». Ces dispositions instituent un avantage en faveur des contribuables qui ont consenti la location d'un bien immobilier dans le secteur dit intermédiaire à des conditions de loyers plus restrictives pour des locataires qui satisfont à certaines conditions de ressources.

4. Par une notification de redressement du 21 novembre 2017, les services fiscaux ont refusé aux époux X. le bénéfice de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement dans le secteur du logement intermédiaire en application du 2° du II de l'article 136 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie pour l'acquisition le 31 décembre 2014 par l'intermédiaire d'une société civile immobilière d'une villa de type F4 situé à (...) louée à des particuliers par le biais de l'agence immobilière Sunset immobilier. Postérieurement à la notification de redressement au titre de l'année 2014, les époux X. ont déposé auprès du service des impôts des déclarations rectificatives de leur revenu déclaré au titre des années 2015 et 2016.

5. Les époux X. soutiennent qu'à la date de la conclusion du bail, le 22 janvier 2015, ils étaient éligibles à la réduction d'imposition prévue par le 2° de l'article 136 II du code des impôts de Nouvelle-Calédonie dès lors que le loyer maximum qu'il était possible de fixer sur le territoire de la commune de (...) où est situé le bien loué était, en application de l'arrêté n° 2014-3829/GNC du 30 décembre 2014 modifiant l'arrêté n° 2013-3943/GNC du 30 décembre 2013 pris pour l'application du 2° du II de l'article 136 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie en retenant un montant de 1 980 francs CFP de loyer mensuel par mètre carré, soit un montant maximal de loyer de 173 532 francs CFP pour une superficie de 97,38 mètres carrés, supérieur au montant de loyer de 150 000 francs CFP demandé par la SCI ADCL à son locataire. Ils relèvent que le service pour remettre en cause le bénéfice des réductions d'impôts qu'ils sollicitaient en application de l'article 136 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie a déterminé le plafond en deçà duquel doit être fixé le loyer par les propriétaires du bien loué à l'occasion de la signature du bail le, 22 janvier 2015, en appliquant de façon rétroactive l'arrêté n° 2013-3943/GNC du 30 décembre 2013 dans sa rédaction issue de l'arrêté modificatif n° 2015-255/GNC du 24 février 2015 et retenu un plafond de 141 645 francs CFP ( $0,89 \times 1625 \text{ F} = 1425 \text{ F/m}^2 \times 97,38 \text{ m}^2 = 141\,645 \text{ francs CFP.}$ ).

6. Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté n° 2014-3829/GNC du 30 décembre 2014, modifiant l'arrêté n° 2013-3943/GNC du 13 décembre 2013 : « *Pour les baux conclus en 2015, les plafonds mensuels de loyer, charges non comprises, sont fixés, par mètre carré de surface habitable à 1 625 F CFP pour les logements situés sur les communes de Nouméa, Voh, Koné et Pouembout et à 1 980 F CFP pour les logements situés sur les autres communes de Nouvelle-Calédonie.* ». Il résulte de ces dispositions que le fait générateur de la réduction d'impôt prévue pour l'application du 2° du II de l'article 136 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie est la date de prise d'effet du contrat de location du bien immobilier.

7. M. et Mme X. ont acquis la villa de type F4 achevée le 18 novembre 2014 située 57, Avenue des passages à (...). Ce bien a été loué le 22 janvier 2015 dans le délai de six mois prévu par le 2°) de l'article 136 II du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie prévoyant une réduction d'impôt en faveur de l'investissement dans le secteur du logement intermédiaire sous réserve de satisfaire à la condition du montant du loyer fixé par l'arrêté du l'arrêté n° 2013-3943/GNC du 30 décembre 2013 modifié par l'arrêté n° 2014-3829/GNC du 30 décembre 2014 pris pour l'application de la loi fiscale et fixant les modalités de calcul du plafond de loyer applicable.

*En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des revenus de l'année 2014 :*

8. Les époux X. ont télé-déclaré pour l'année 2014 dans la case YI une réduction d'impôt pour un montant de 1 554 000 francs CFP correspondant à un investissement dans le secteur du logement intermédiaire. L'administration fiscale a estimé que le montant du loyer mensuel de 150 000 francs CFP calculé dans le contrat de bail signé le 22 janvier 2015 dépassait le plafond de l'arrêté n° 2013-3943/GNC du 30 décembre 2013 complété par l'arrêté modificatif n° 2015-255/GNC du 24 février 2015 pris en application des dispositions de l'article 136-II -2°-3 bis du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

9. Le contrat de bail de l'investissement locatif pour lequel les requérants sollicitent le bénéfice de la réduction d'impôt a été signé le 22 janvier 2015 et la location a pris effet à cette même date. Au titre de l'imposition à l'impôt sur les revenus de 2014 liquidé en 2015, l'arrêté applicable n° 2014-3829/GNC du 30 décembre 2014 modifiant l'arrêté n° 2013-3943/GNC du 30 décembre 2013 pris pour l'application du 2° du II de l'article 136 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie et dont il ne résulte pas de l'instruction qu'il ait été entaché d'une simple erreur matérielle, prévoyait un prix du mètre carré de surface habitable de 1 980 francs CFP et un loyer maximum qu'il était possible de prévoir sur le territoire de la commune de (...) pour un logement de 97,35 mètres carrés de 173 532 francs CFP. En conséquence, le loyer mensuel de 150 000 francs CFP fixé dans le bail conclu le 22 janvier 2015 ne dépassait pas le plafond fixé par l'arrêté en vigueur à la date de la signature du bail. Ainsi le 22 janvier 2015, le fait générateur de la réduction d'impôt imputable sur l'impôt calculé en 2015 sur les revenus de 2014 des requérants était intervenu. Le service ne pouvait donc pour le calcul du montant de l'impôt sur le revenu des revenus de l'année 2014 déterminé postérieurement au 22 janvier 2015 sans méconnaître le principe de non rétroactivité de la loi fiscale, refuser aux requérants qui satisfaisaient aux conditions légales et réglementaires pour en bénéficier, la réduction d'impôt de l'impôt calculé pour les revenus de l'année 2014 en faisant application de l'arrêté du 24 février 2015 modifiant l'arrêté n° 2014-3829/GNC du 30 décembre 2014 publié au journal officiel de la Nouvelle-Calédonie le 5 mars 2015 et mentionnant en son article 1<sup>er</sup> que « *au dernier alinéa du I de l'article 6 de l'arrêté n° 2013-1943/GNC du 30 décembre 2013, le nombre « 1625 » et le nombre « 1980 » sont intervertis* ».

*En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des revenus des années 2015 et 2016 :*

10. Pour l'application du 2°) de l'article 136 II du code des impôts de Nouvelle-Calédonie applicable au présent litige le plafond que ne doit pas dépasser le montant de loyer est fixé annuellement par un arrêté du gouvernement. L'arrêté n° 2015-225/GNC du 24 février 2015 a modifié l'arrêté n° 2014-3829/GNC du 30 décembre 2014 en prévoyant au dernier alinéa du I de l'article 6 de l'arrêté n° 2013-3943/GNC du 30 décembre 2013 que le nombre « 1625 » et le nombre « 1980 » sont intervertis. Cet arrêté du 5 mars 2015 qui n'a pas le caractère d'une décision individuelle créatrice de droit a eu pour effet d'abroger l'arrêté de 2013 en tant qu'il fixe le plafond applicable aux locations de la zone Nouméa et VKP et était en vigueur à la date à laquelle l'impôt sur le revenu des revenus des années 2015 et 2016 a été liquidé. L'arrêté du 5 mars 2015 ne détermine pas une règle d'assiette dont il ne pourrait pas être fait une application rétroactive mais fixe une condition légale à laquelle devaient satisfaire les époux X. pour bénéficier de la réduction fiscale au titre de ces mêmes années 2015 et 2016. Ainsi, le plafond de loyer applicable au bien acquis par les époux X. sur le territoire de la commune de (...) pour le calcul de la réduction d'impôt payé en 2016 et 2017 calculé sur l'assiette des revenus des années 2015 et 2016 devait être déterminé en fonction du prix au mètres carrés fixé par l'arrêté de 2015 alors en vigueur, soit un montant maximal de loyer de 141 645 francs CFP. Ainsi, le loyer mensuel de 150 000 francs CFP fixé dans le bail intervenu le 22 janvier 2015 dépassait le plafond du montant de loyer autorisé pour l'éligibilité à la réduction d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu des années 2015 et 2016. Le service a donc pu sans méconnaître le principe de non rétroactivité de la loi fiscale faire application de l'arrêté du 5 mars 2015 modifiant l'arrêté n° 2014-3829/GNC du 30 décembre 2014 relatif aux règles de plafonnement du loyer pris pour l'application du 2°) de l'article 136 II du code des impôts de Nouvelle-Calédonie et refuser la réduction d'impôt sollicitée par les requérants dans leur déclaration de revenu pour les revenus des années 2015 et 2016.

11. Ainsi, il résulte de ce qui précède que les époux X. sont seulement fondés à demander la décharge des impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu qui ont été mises à leur charge pour un montant de 2 093 676 francs CFP au titre de l'année 2014 et que le surplus des conclusions de leur requête doit être rejeté.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

12. 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* ».

13. Ces dispositions font obstacle aux conclusions de M. et Mme X. dirigées contre l'Etat qui n'est pas partie, dans la présente instance.

**D E C I D E :**

Article 1<sup>er</sup> : Les époux X. sont déchargés de la somme de deux millions quatre-vingt-treize mille six cent soixante-seize francs CFP (2 093 676), correspondant au supplément d'imposition à l'impôt sur le revenu mise à leur charge au titre de l'année 2014.

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