

**CAA de PARIS**

**N° 20PA04079,**

---

Inédit au recueil Lebon

---

Président  
M. PLATILLERO

Rapporteur  
Mme Sonia BONNEAU-MATHELOT

Rapporteur public  
Mme JIMENEZ

---

Avocat(s)  
SARL CABINET BRIARD

---

Lecture du mercredi 16 février 2022

---

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

2<sup>ème</sup> chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. et Mme B... C... ont demandé au Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie d'annuler la décision implicite par laquelle les services fiscaux ont rejeté leur réclamation préalable et 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.

Par un jugement n° 2000001 du 17 septembre 2020, le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a déchargé M. et Mme C... A... la somme de 2 093 676 francs CFP, correspondant au supplément d'imposition à l'impôt sur le revenu mise à leur charge au titre de l'année 2014 et rejeté le surplus des conclusions de leur demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête enregistrée le 18 décembre 2020, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, représentée par la SARL Cabinet Briard, demande à la Cour :

1°) d'annuler ce jugement n° 2000001 du 17 septembre 2020 du Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie en tant qu'il lui est défavorable ;

2°) de rejeter la demande présentée par M. et Mme C... devant ce tribunal ;

3°) de mettre à la charge de M. et Mme C... la somme de 3 500 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- le jugement est insuffisamment motivé en méconnaissance des dispositions de l'article L. 9 du code de justice administrative ;
- le tribunal a entaché son jugement d'erreur manifeste d'appréciation en relevant que 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 Nouvelle-Calédonie n'était pas entaché d'erreur matérielle ;
- le tribunal a entaché son jugement d'erreur de droit et d'une inexacte qualification juridique des faits en jugeant que les services fiscaux ne pouvaient, pour le calcul du montant de l'impôt sur le revenu de l'année 2014 tel qu'il a été déterminé postérieurement au 22 janvier 2015, sans méconnaître le principe de non-rétroactivité de la loi fiscale, refuser à M. et Mme C..., qui satisfaisaient aux conditions légales et réglementaires pour en bénéficier, la réduction de l'impôt calculée pour l'année 2014 en faisant application de l'arrêté du 24 février 2015 modifiant l'arrêté du 30 décembre 2014, publié au journal officiel de la Nouvelle-Calédonie le 5 mars 2015 et mentionnant à son article 1er qu'" 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 ", alors que l'arrêté du 30 décembre 2014 était manifestement entaché d'erreur matérielle ;
- il est manifeste que l'administration calédonienne n'a pas eu l'intention, dans l'arrêté du 30 décembre 2014, de fixer le plafond de loyer à 1 980 francs CFP au lieu et place de 1 625 francs CFP dans les autres communes situées en dehors de Nouméa et de Voh-Koné-Pouembout, sans entrer en contradiction avec la réalité du marché immobilier locatif que connaissent Nouméa et la zone de Voh-Koné-Pouembout ; l'administration, qui s'est rendue compte de cette inversion dans les montants, s'est empressée de la corriger dans les deux mois de la signature de l'arrêté du 30 décembre 2014 en prenant l'arrêté du 24 février 2015 ; dans le délai de recours contre l'arrêté du 30 décembre 2014, qui expirait le 28 février 2015, il a pu légalement, le 24 février 2015, partiellement le remplacer afin d'y substituer les bons montants quant aux plafonds de loyer ; cet arrêté n'était pas créateur de droit en ce qu'il était entaché d'erreur matérielle ; M. et Mme C... ne pouvaient ne pas ignorer que l'arrêté du 30 décembre 2014 recélait une erreur matérielle.

Par un mémoire en défense enregistré le 9 mars 2021, M. et Mme C..., représentés par Me Morgane Deswarte, concluent au rejet de la requête, et, par la voie de l'appel incident, demandent à la Cour d'annuler le jugement n° 2000001 du 17 septembre 2020 du Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie en ce qu'il a rejeté le surplus de leur demande, d'annuler, dans cette mesure, la décision contestée devant le tribunal et de prononcer la décharge des impositions supplémentaires au titre des années 2015 et 2016 contestées devant ce tribunal et de mettre à la charge du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- les moyens invoqués par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie au titre de l'année 2014 ne sont pas fondés ; à la date de conclusion du bail, soit le 22 janvier 2015, le loyer mensuel fixé à 150 000 francs CFP ne dépassait pas le plafond de loyer fixé par l'arrêté du 30 décembre 2014 ;

la circonstance que, postérieurement à la signature du bail, un nouvel arrêté du 5 mars 2015 est venu modifier l'arrêté du 30 décembre 2014 est sans incidence ; l'administration fiscale ne pouvait appliquer cet arrêté du 5 mars 2015 sans méconnaître le principe de non-rétroactivité pour procéder au redressement contesté ; l'arrêté du 30 décembre 2014 est un acte créateur de droit légal que l'administration ne pouvait retirer sur le fondement de l'article L. 242-3 du code des relations entre le public et l'administration ; il ne peut être soutenu que l'erreur matérielle qui aurait affecté l'arrêté du 30 décembre 2014 aurait empêché de lui conférer une existence légale et lui aurait ôté tout caractère créateur de droit dès lors que le présent contentieux ne concerne pas un acte individuel et que l'administration ne saurait se retrancher derrière son incompétence afin de porter atteinte au principe de sécurité juridique ; le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ne peut utilement soutenir que l'erreur matérielle affectant l'arrêté du 30 décembre 2014 n'aurait pas permis à leur demande de prospérer en ce que le retrait de cet arrêté aurait empêché qu'il soit créateur de droit ;

- le tribunal a entaché son jugement d'erreur de droit en estimant que l'arrêté du 5 mars 2015 avait eu pour effet d'abroger l'arrêté du 30 décembre 2013 au titre des années 2015 et 2016.

Par une ordonnance du 9 novembre 2021, la clôture d'instruction a été fixée au 24 novembre 2021.

En application de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, les parties ont été informées de ce que l'arrêt est susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office tiré de l'irrecevabilité des conclusions incidences présentées par M. et Mme C... portant sur les années 2015 et 2016 dès lors que l'appel du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ne porte que sur l'année 2014, l'appel incident soumettant ainsi au juge un litige distinct de celui soulevé par l'appel principal.

Un mémoire en réponse au moyen d'ordre public, enregistré le 24 janvier 2022, a été présenté par M. et Mme C..., représenté par Me Calmet, qui maintiennent leurs conclusions précédentes.

Un mémoire en réponse au moyen d'ordre public, enregistré le 26 janvier 2022, a été présenté par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, qui maintient ses précédentes conclusions et conclut à l'irrecevabilité de l'appel incident présenté par M. et Mme C....

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999 ;
- la loi de pays n° 2013-10 du 13 décembre 2013 ;
- 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 Mme Bonneau-Mathelot,
- les conclusions de Mme Jimenez, rapporteure publique,
- et les observations de Me Masquart, avocat du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit :

1. La société civile immobilière (SCI) ACDL, dont M. et Mme C... sont les associés cogérants, a acquis, le 30 décembre 2014, une villa de type F4 située à Dumbea-sur-Mer dont elle a confié la gestion à la société Sunset immobilier. M. et Mme C... 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 prévue par les dispositions du 2° du II de l'article 136 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. Par un jugement du 17 septembre 2020, le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a déchargé M. et Mme C... A... la somme de 2 093 676 francs CFP correspondant au supplément d'imposition à l'impôt sur le revenu mis à leur charge au titre de l'année 2014 et a rejeté le surplus des conclusions de leur demande. Le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie relève appel de ce jugement en ce qu'il a accueilli leur demande de décharge au titre de l'année 2014. Pour leur part, M. et Mme C..., par la voie de l'appel incident, relèvent appel du jugement en ce qu'il a rejeté le surplus de leur demande, et sollicitent de la Cour l'annulation, dans cette mesure, de la décision contestée devant le tribunal et la décharge des impositions supplémentaires mises à leur charge au titre des années 2015 et 2016.

Sur la recevabilité de l'appel incident :

2. Un appel incident est recevable, sans condition de délai, s'il ne soumet pas au juge un litige distinct de celui soulevé par l'appel principal, portant notamment sur des impositions ou des années d'imposition différentes. En l'espèce, l'appel principal du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ne concerne que le supplément d'impôt sur le revenu mis à la charge de M. et Mme C... au titre de l'année 2014. Par suite, l'appel incident qu'ils ont formé relatifs aux suppléments d'impôt sur le revenu au titre des années 2015 et 2016, présenté après l'expiration du délai d'appel, soulève un litige distinct de celui de l'appel principal et est, par suite irrecevable.

Sur la régularité du jugement attaqué :

3. Aux termes de l'article L. 9 du code de justice administrative : " Les jugements sont motivés ".  
4. Il ressort du jugement attaqué que les premiers juges ont, en son point 9., répondu avec de suffisantes précisions au moyen invoqué par M. et Mme C... et tiré de ce que le loyer de la villa acquis par la SCI ACDL avait été établi en tenant compte du plafond de loyer mensuel fixé à la somme de 1 980 francs CFP prévu par l'arrêté n° 2014-3829/GNC du 30 décembre 2014, en vigueur à la date de conclusion du bail à usage d'habitation le 22 janvier 2015. La circonstance que le tribunal ait estimé, par une incise, qu'" il ne résult[ait] pas de l'instruction qu[e cet arrêté] ait été entaché d'une simple erreur matérielle " sans préciser les raisons sur lesquelles il avait

fondé son appréciation, pour écarter l'argumentation, au demeurant, inopérante du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, qui faisait valoir que cet arrêté du 30 décembre 2014 était entaché d'erreur matérielle, est demeurée sans incidence sur la régularité de ce jugement. Ainsi, le gouvernement de Nouvelle-Calédonie n'est pas fondé à contester la régularité du jugement attaqué au regard des dispositions précitées du code de justice administrative.

Sur le bien-fondé des impositions :

5. Aux termes du II de l'article 136 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie applicable au présent litige : " 2°) Réduction d'impôt en faveur de l'investissement dans le secteur du logement intermédiaire. / 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 bénéficiant 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. / (...). / 3 bis. (...). 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. (...) ". Il résulte de ces dispositions que, pour bénéficier de la réduction d'impôt, les propriétaires doivent avoir acquis le logement neuf entre la date de promulgation de la loi de pays n° 2013-10 du 13 décembre 2013 et le 31 décembre 2015 et prendre l'engagement de le donner en location nue à titre d'habitation à un locataire sous réserve que le loyer et les ressources du locataire ne dépassent pas les plafonds fixés par arrêté.

6. Aux termes de l'article 1er de l'arrêté du 30 décembre 2014 : " Le I de l'article 6 de l'arrêté n° 2013-3943/GNC du 30 décembre 2013 est complété par un alinéa ainsi rédigé : "Pour les baux conclus en 2015, le plafond de loyer est fixé 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" ". Aux termes de l'article 1er de l'arrêté du 24 février 2015 : " Au dernier alinéa du I de l'article 6 de l'arrêté n° 3013-3943/GNC du 30 décembre 2013, le nombre : "1 625" et le nombre : "1980" sont intervertis ".

7. Il résulte de l'instruction que la SCI ACDL, qui n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés, a acquis par acte notarié du 30 décembre 2014, dans le cadre de la loi de 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, une villa neuve, de type F4, sis à Dumbea-sur-Mer, achevée le 18 novembre 2014, qu'elle a donnée à bail à usage d'habitation le 22 janvier 2015 à M. et Mme D..., à compter du 6 février 2015, en contrepartie d'un loyer mensuel de 150 000 francs CFP. Il est constant que la SCI ACDL a tenu compte, pour fixer ce loyer, du plafond de loyer mensuel fixé, pour les baux conclus en 2015, à la somme de 1 980 francs CFP pour les logements situés en dehors des communes de Nouméa, Voh, Koné et Pouembout conformément à l'arrêté n° 2014-3929/GNC du 30 décembre 2014 modifiant l'arrêté n° 2013-3943/GNC du 30 décembre 2013.

8. Pour remettre en cause la réduction d'impôt dont M. et Mme C... ont bénéficié au titre de l'année 2014, l'administration fiscale a estimé que ce loyer excédait le plafond de loyer mensuel fixé par cet arrêté du 30 décembre 2013 tel que modifié par l'arrêté n° 2015-255/GNC du 24 février 2015 à la somme de 1 625 francs CFP pour les logements situés dans les autres communes que celles de Nouméa, Voh, Koné et Pouembout.

9. D'une part, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie soutient que l'arrêté n° 2015-255/GNC du 24 février 2015 a procédé au retrait de l'arrêté n° 2014-3929/GNC du 30 décembre 2014, qui n'avait pas acquis de caractère définitif. Il résulte, toutefois, de l'instruction que cet arrêté du 24 février 2015 n'a modifié que l'arrêté du 30 décembre 2013, devenu définitif. Il ne peut donc être regardé comme ayant procédé au retrait de l'arrêté du 30 décembre 2014, qui existait toujours à la date à laquelle M. et Mme C... ont conclu, le 22 janvier 2015, le bail à usage d'habitation.

10. D'autre part, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie soutient que cet arrêté du 30 décembre 2014 était entaché d'une erreur matérielle et que de ce fait il n'a pu créer aucun droit. Il résulte, toutefois, de l'instruction que si cet arrêté paraît avoir interverti les plafonds de loyer mensuel applicables aux logements situés dans les communes de Nouméa, Voh, Koné et Pouembout et à ceux situés dans les autres communes, cette inversion n'est pas décelable à la seule lecture de l'arrêté du 30 décembre 2014 et ne saurait être regardée comme présentant un caractère grossier ou évident. Par ailleurs, eu égard aux termes mêmes de l'arrêté du 24 février 2015, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ne peut davantage être regardé comme ayant pris un arrêté rectificatif de l'arrêté du 30 décembre 2014. Il suit de là qu'à la date de conclusion du bail à usage d'habitation, soit le 22 janvier 2015, le loyer mensuel fixé à 150 000 francs CFP ne dépassait pas le plafond de loyer fixé par l'arrêté du 30 décembre 2014 pour les logements situés dans les autres communes que Nouméa, Voh, Koné et Pouembout. Dans ces conditions, M. et Mme C..., à qui le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ne saurait ainsi opposer les termes de l'arrêté du 24 février 2015 sans rétroactivité, pouvaient bénéficier de la réduction d'impôt prévue par les dispositions précitées du II de l'article 136 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie pour l'année 2014.

11. Il résulte de tout ce que précède que le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de la Nouvelle-Calédonie a déchargé M. et Mme C... A... la somme de 2 093 676 euros correspondant au supplément d'impôt sur le revenu mis à leur charge au titre de l'année 2014. Il y a lieu, par voie de conséquence, de rejeter la requête du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ainsi que les conclusions qu'il a présentées en appel sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative. Il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie la somme que M. et Mme C... demandent sur ce fondement.

DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : La requête du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie est rejetée.

Article 2 : L'appel incident présenté par M. et Mme C... ainsi que leurs conclusions d'appel présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetés.