

TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE

N° 1600299

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SAS GAZPAC CALEDONIE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Schnoering
Rapporteur

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public

Audience du 16 février 2017
Lecture du 9 mars 2017

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 12 août 2016 et un mémoire complémentaire enregistré le 22 décembre 2016, la SAS Gazpac Calédonie, représentée par la SELARL d'avocats Reuter-De Raissac, demande au tribunal :

1°) d'annuler la décision implicite de rejet du 15 juin 2016 rendue par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie resté silencieux à la suite de sa réclamation préalable en date du 15 avril 2016 ;

2°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser la somme de 13 799 805 F CFP au titre du préjudice économique subi ;

3°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser la somme de 200 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- le délai d'instruction entre le dépôt du dossier et l'agrément a été anormalement long ;
- il y a manquement au délai prévu entre le récépissé du dépôt du dossier et l'agrément ;
- il y a aussi manquement au délai prévu entre le dépôt du dossier et les demandes d'information complémentaires ;
- il y a encore manquement au délai prévu entre la réception des éléments et la décision de refus ;
- le rescrit de la direction générale des finances publiques (DGIFP), condition non prévue par le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, n'avait pas lieu d'être ;

- en rédigeant le courrier du 7 août 2012, l'administration a laissé croire aux investisseurs et donc à elle que l'arrêté d'agrément n'était pas caduc ;
- tout au long de la procédure anormalement longue, le silence de l'administration a été fautif ;
- l'attitude fautive de l'administration à de multiples niveaux est la cause directe du préjudice qu'elle a subi ;
- le préjudice correspond bien au montant du crédit d'impôt non imputé augmenté des intérêts et des frais de sorte que l'investisseur ne subisse aucune perte.

Par un mémoire enregistré le 2 novembre 2016, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, représenté par son président, conclut au rejet de la requête.

Il soutient qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

Vu :

- la décision attaquée ;
- l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris en date du 4 mars 2016 n°14PA03376, 14PA03378 ;
- 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 ;
- l'arrêté n° 2008-523/GNC du 29 janvier 2008 relatif à l'application des articles Lp. 45 ter 1 et Lp. 45 ter 2 du code des impôts ;
- le code des impôts de la 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. Schnoering, rapporteur,
- les conclusions de M. Arruebo-Mannier, rapporteur public,
- et les observations de Me Patet de la SELARL Reuter – De Raissac avocat de la SAS Gazpac Calédonie.

Considérant ce qui suit :

1. La société civile Invest 2012 est représentée par la SAS Ingénierie financière et fiscale Nouvelle-Calédonie (I2F NC) qui a pour objet la réalisation d'études et de prestations d'ingénierie financière et fiscale relatives au financement des projets d'investissement et notamment la recherche et l'étude de projets, la recherche d'investisseurs publics ou privés, la recherche et l'étude de tous types de financements et la coordination de montages financiers et fiscaux.

2. La SAS I2F a déposé à la direction des services fiscaux (DSF), pour le compte de la SARL Pains du Coeur, qui l'a mandatée spécialement à cet effet, une demande d'agrément au bénéfice des articles Lp. 45 ter 1 et Lp. 45 ter 2 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie

(CI) relatifs aux dispositifs de défiscalisation mis en place par le législateur calédonien. Le programme d'investissement concerné avait trait à la réalisation d'une unité de fabrication de produits de viennoiserie surgelés sur la commune de Voh en province Nord pour un montant de 160 millions de F CFP.

3. Ce programme a été financé par la société civile Invest 2012, représentée par la société I2F NC. La société Invest 2012 rassemble divers investisseurs calédoniens dont la SAS Gazpac Calédonie.

4. Par courrier en date du 15 avril 2016, la SAS Gazpac Calédonie a saisi le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie d'une demande en indemnisation du préjudice qu'elle estime avoir subi à la suite du financement en 2012 du programme d'investissement porté par la SARL Pains du Cœur. Ce programme d'investissement a bénéficié de deux arrêtés successifs du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, en date des 18 avril et 7 août 2012, en vertu des dispositions des articles Lp 45 ter 1 et Lp 45 ter 2 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie (CI).

5. La Direction des Services Fiscaux (DSF) a refusé de délivrer à la SAS Gazpac Calédonie le certificat administratif lui permettant d'imputer le crédit d'impôt prévu auxdits arrêtés, estimant que les noms des investisseurs auraient dû être portés à la connaissance de l'administration dans les trois mois suivant la notification du premier arrêté et non dans les trois mois suivant la notification du second arrêté.

6. La SAS Gazpac Calédonie soutient avoir été induite en erreur par la modification intervenue le 7 août 2012 de l'agrément de la SARL Pains du Cœur. En effet, elle estime que l'arrêté modificatif notifié le 10 septembre 2012, aurait nécessairement prolongé jusqu'au 10 décembre 2012 le délai résolutoire de 3 mois durant lequel les investisseurs devaient être portés à la connaissance de l'administration fiscale néocalédonienne.

7. La SAS Gazpac Calédonie se plaint donc de l'attitude fautive de l'administration qui, pour refuser de délivrer les certificats administratifs relatifs au crédit d'impôt espéré, a retenu comme date limite pour la dénomination des bailleurs de fonds le 18 juillet 2012, soit 3 mois après la notification, le 18 avril, de l'arrêté d'agrément, et a considéré comme tardive la dénomination effectuée les 3 octobre et 7 novembre 2012. La SAS Gazpac Calédonie a ainsi chiffré son préjudice à une somme correspondant au montant du crédit d'impôt espéré depuis 2013 augmenté d'un intérêt de retard. Le gouvernement n'ayant pas répondu à cette demande d'indemnisation, la SAS Gazpac Calédonie soumet cette décision implicite de rejet à la censure du tribunal.

8. Au soutien de sa demande d'annulation de la décision implicite de rejet de sa réclamation préalable en date du 15 avril 2016, la requérante se plaint, tout d'abord, du délai excessif d'instruction de la demande d'agrément qui révélerait un comportement fautif de l'administration susceptible d'engager sa responsabilité.

9. L'arrêté n° 2012-787/GNC du 10 avril 2012 portant agrément de la SARL Pains du Cœur au bénéfice des dispositions des articles Lp 45 ter 1 et Lp 45 ter 2 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie précise que la demande d'agrément de la SAS I2F NC a été déposée à l'administration le 22 décembre 2010.

10. Par courrier en date du 6 mai 2011, la cellule des agréments fiscaux de la direction des services fiscaux a demandé à MM. X. et Y. du cabinet I2F NC de compléter le dossier de demande d'agrément de la SARL Pains du Cœur en produisant divers éléments concernant le projet d'investissement, le financement, les comptes de résultat prévisionnels et l'intérêt économique pour la Nouvelle-Calédonie.

11. Le projet a été complété une première fois le 21 juillet 2011 par le cabinet I2F NC. Mais, l'administration fiscale a adressé le 8 août 2011 un courriel au même cabinet afin d'obtenir des précisions sur un point particulier. La réponse audit point ayant été apportée, l'administration a délivré, dès le lendemain, 9 août 2011, récépissé du dépôt d'un dossier complet au régime d'incitation fiscale à l'investissement prévu par les dispositions des articles Lp 45 ter 1 et Lp 45 ter 2 du CI.

12. Si l'instruction des demandes présentées à l'administration fiscale en vue d'obtenir l'agrément prévu par le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie n'est enserrée, avant la délivrance du récépissé du dépôt de la demande complète, dans aucun délai fixé par des textes, l'administration était néanmoins tenue de les examiner dans un délai raisonnable. Un retard dans l'instruction d'une telle demande est susceptible de constituer une faute engageant sa responsabilité. Le caractère raisonnable du délai d'instruction doit être apprécié au regard des formalités à accomplir et de la complexité du dossier.

13. En l'espèce, entre le moment de sa saisine le 22 décembre 2010 et jusqu'au 9 août 2011, la direction des services fiscaux a, ainsi qu'il a été dit, demandé, à deux reprises, des pièces complémentaires au cabinet I2F NC. Dans ces conditions, le délai courant à compter du 22 décembre 2010, pris par la DSF pour achever d'instruire le dossier, ne saurait être regardé, comme excédant une durée raisonnable eu égard aux caractéristiques du dossier en cause et à sa complexité.

14. La SAS Gazpac Calédonie se prévaut également du caractère excessif du délai d'instruction du dossier de demande d'agrément à compter de la délivrance du récépissé le 9 août 2011 dans la mesure où l'arrêté d'agrément date seulement du 10 avril 2012. Il invoque, à cet égard, l'article Lp. 45 ter 1 IV du CI qui prévoit que : « (...) *Dans le cadre de l'instruction des demandes d'agrément, le service habilité par le gouvernement peut solliciter des pétitionnaires tous renseignements nécessaires pour déterminer notamment l'éligibilité des investissements aux dispositions du présent article et pour estimer les retombées économiques du programme d'investissement. Le service instructeur doit consulter les provinces concernées. A défaut de réponse des provinces dans un délai de trois mois, leur avis est réputé donné./ Le gouvernement se prononce dans un délai de quatre mois à compter de la date du récépissé d'une demande d'agrément complète. Le délai de quatre mois peut être interrompu par une demande de compléments d'information du service chargé de l'instruction.*(...) ».

15. En vertu des dispositions susvisées de l'article Lp. 45 ter 1 IV du CI, le 6 décembre 2011, le service instructeur de la DSF a adressé un courriel aux dirigeants de la SAS I2F sollicitant les renseignements nécessaires pour déterminer notamment l'éligibilité des investissements envisagés au dispositif fiscal concerné. Ce courriel valant demande de compléments d'information du service chargé de l'instruction a interrompu le délai de quatre mois susvisé. Aucune réponse n'ayant été apportée aux questions posées, l'arrêté d'agrément en date du 10 avril 2012 n'est donc pas intervenu au terme d'un délai d'instruction méconnaissant les dispositions rappelées au point 14 du présent jugement.

16. La requérante se plaint, par ailleurs, du délai pris par l'administration après la réception des informations détaillées à l'article 3 de l'arrêté susvisé du 29 janvier 2008 pour effectuer des demandes d'informations complémentaires puis refuser la délivrance des certificats administratifs.

17. Aux termes de l'article Lp. 45 ter 1 VI du CI : « (...) *L'entreprise bénéficiaire de l'agrément doit fournir au service chargé de l'instruction, dans un délai de trois mois maximum à compter de la notification de la décision d'agrément, les éléments définis par un arrêté du gouvernement relatifs aux investisseurs ayant apporté leur financement et indiquer la durée prévisionnelle du portage du financement./ Un certificat administratif relatif au montant du crédit d'impôt, à la période d'imputation et au taux de la rétrocession à reverser à l'entreprise réalisant l'investissement est notifié par le service chargé de l'instruction, à chacun des investisseurs financiers dans les conditions définies par un arrêté du gouvernement. Le certificat administratif est obligatoirement joint à la déclaration de résultat de l'exercice ou la déclaration annuelle de revenus au titre desquels est pratiquée l'imputation du crédit d'impôt./A défaut de fournir dans le délai précité, éventuellement prorogé d'un mois, sur demande motivée de l'entreprise, les éléments relatifs aux investisseurs financiers, la décision d'agrément concernant le programme d'investissement devient caduque de plein droit et l'entreprise pétitionnaire devra présenter, le cas échéant, une nouvelle demande d'agrément.* ».

18. En application de l'article 3 de l'arrêté susvisé du 29 janvier 2008 : « *L'entreprise qui réalise le programme d'investissement, lorsqu'elle est titulaire de l'agrément délivré par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, doit obligatoirement fournir, dans un délai de 30 jours suivant la perception des financements, les éléments suivants : 1. L'identification des investisseurs financiers- Dans le cadre de l'application des dispositions de l'article Lp. 45 ter 1 : la dénomination de la société (Kbis), la forme juridique, l'objet social et le numéro RCS./ - Dans le cadre de l'application des dispositions de l'article Lp. 45 ter 2 : la dénomination de la société (Kbis), la répartition du capital, l'identification des associés (nom et adresse), et leur régime fiscal (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés). (...) 2. Les engagements des investisseurs (...) 3. Le détail individuel des financements apportés (...) 4. Le tableau de suivi des crédits d'impôt (...) Le certificat administratif (...) 6. L'attestation de bouclage de financement (...) 7. L'engagement d'achèvement (...).*».

19. L'arrêté d'agrément du 10 avril 2012, entré en vigueur dès sa notification à l'intéressée par courrier recommandé avec avis de réception le 18 avril 2012, obligeait l'entreprise bénéficiaire à fournir, dans un délai de trois mois maximum, à l'administration les éléments définis à l'article 3 de l'arrêté susvisé du 29 janvier 2008, relatifs aux investisseurs ayant apporté leur financement, notamment leur dénomination. Il s'agissait aussi d'indiquer les engagements pris par les entreprises apportant les financements de conserver l'affectation de ceux-ci pendant la durée de portage prévue.

20. Les obligations de l'entreprise bénéficiaire étaient d'ailleurs rappelées au 5^{ème} alinéa de l'article 8 de l'arrêté d'agrément du 10 avril 2012 : « *La SARL Pains du Coeur doit faire parvenir à la direction des services fiscaux :-dans un délai de trois mois à compter de la notification du présent arrêté l'identification des investisseurs s'engageant à apporter les financements, conformément au VI de l'article Lp. 45 ter 1 du CI (...)* ».

21. Il est constant, à cet égard, ainsi que l'a déjà relevé l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris en date du 4 mars 2016, que les renseignements exigés par les

textes ci-dessus n'ont pas été portés à la connaissance de l'administration dans le délai imparti par la loi fiscale, soit avant le 18 août 2012, dans les trois mois suivant le 18 avril 2012, date de notification de l'arrêté d'agrément. Il suit de là que la décision d'agrément est devenue caduque de plein droit à cette date.

22. La SAS Gazpac Calédonie invoque encore les dispositions de l'article 4 de l'arrêté susvisé n° 2008-523 aux termes desquelles : « *Le certificat administratif prérempli mentionné au 5 de l'article 3 du présent arrêté est certifié par le service chargé de l'instruction et notifié à chacun des investisseurs financiers dans un délai de deux mois à compter de la réception des informations détaillées à l'article 3 du présent arrêté. (...)* ».

23. Ainsi qu'il a été dit au point 21, les informations détaillées à l'article 3 n'ont été pas été fournies dans le délai prescrit à l'article Lp. 45 ter 1 VI du CI. Il suit de là que le certificat administratif prérempli mentionné au 5 de l'article 3 de l'arrêté susvisé n° 2008-523 n'avait, en tout état de cause, pas à être délivré. Et, surtout, le délai au terme duquel le certificat doit être délivré n'a pas été méconnu. En outre, ainsi qu'elle le souligne, l'administration fiscale calédonienne n'avait pas à se positionner sur un texte métropolitain. En effet, l'opération nécessitait un agrément préalable du ministre du budget puisque le montant total du programme d'investissement était supérieur au seuil d'un million d'euros. Dans ces conditions, le certificat administratif doit être regardé comme matérialisant le droit à crédit d'impôt après confirmation de la régularité du montage en défiscalisation outre-mer par l'Etat.

24. Ni les échanges avec l'administration fiscale postérieurs au 18 juillet 2012, ni l'arrêté modificatif du 7 août 2012, qui ne constitue pas un nouvel arrêté d'agrément, n'ont pu avoir pour effet de faire courir un nouveau délai. Il résulte de tout ce qui a été dit que le délai pris par l'administration après la réception des informations détaillées à l'article 3 de l'arrêté susvisé du 29 janvier 2008 pour effectuer des demandes d'informations complémentaires puis refuser la délivrance des certificats administratifs n'a eu aucune conséquence sur une opération qui était déjà devenue caduque comme il a été dit au point 21 du présent jugement.

25. La SAS Gazpac Calédonie soutient encore que le rescrit de la direction générale des finances publiques (DGIFP), condition non prévue par le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, n'avait pas lieu d'être.

26. Il est constant, à cet égard, que le législateur du pays a entendu confier au gouvernement la responsabilité d'apprécier l'éligibilité des projets en fonction des seuls intérêts de la collectivité publique. Cette appréciation ne s'appuie pas sur des critères définis dans une instruction mais sur l'examen, au cas par cas de chaque dossier de demande d'agrément. En outre, ainsi qu'il a été dit, l'opération nécessitait un agrément préalable du ministre du budget puisque le montant total du programme d'investissement était supérieur au seuil d'un million d'euros. L'exigence d'un rescrit était donc nécessaire, dans l'intérêt même de l'entreprise bénéficiaire, afin de lui éviter de s'engager dans des démarches administratives inutiles. La requérante ne peut donc sérieusement soutenir que les « sécurités juridiques » n'auraient pas été effectives.

27. La SAS Gazpac Calédonie reproche, enfin, à l'administration d'avoir laissé croire à tous les interlocuteurs que l'arrêté d'agrément n'était pas caduc. Mais aucun élément du dossier ne permet d'étayer cette allégation remarque étant faite que les spécialistes en ingénierie fiscale ne pouvaient ignorer les conséquences du non-respect des dispositions de

l'article Lp. 45 ter 1 VI du CI et que l'entreprise bénéficiaire avait été dûment avertie desdites conséquences par l'arrêté d'agrément du 10 avril 2012.

28. Il résulte de tout ce qui précède que l'administration fiscale n'a commis aucune faute vis-à-vis de la SAS requérante. Les conclusions de la SAS Gazpac Calédonie aux fins d'annulation de la décision implicite de rejet du 15 juin 2016 et de condamnation de la Nouvelle-Calédonie à réparer les préjudices qu'elle allègue avoir subis doivent être rejetées.

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

29. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme quelconque soit mise à la charge de la Nouvelle-Calédonie qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête susvisée est rejetée.