

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF  
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

**N° 1800373**

---

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**SA GAN OUTRE-MER IARD**

---

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

M. Quillévé  
Président-rapporteur

---

Le tribunal administratif  
de Nouvelle-Calédonie

M. Schnoering  
Rapporteur public

---

Audience du 29 août 2019  
Lecture du 30 août 2019

---

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 7 novembre 2018 et un mémoire enregistré le 7 décembre 2018 sous le n° 1800373 la SA Gan Outre-mer Iard, représentée par la société d'avocats Ernst & Young, demande au tribunal de prononcer :

1°) la décharge des impositions à la contribution calédonienne de solidarité déduite des dividendes qui lui ont été versés au titre des exercices clos en 2016, 2017 et 2018 pour des montants respectifs de 40 197 095 francs CFP, 32 100 668 francs CFP et de 15 389 038 francs CFP ;

2°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui payer la somme de 300 000 francs au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La société Gan Outre-mer Iard soutient que :

- le litige concerne un établissement stable imposable à l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie relevant de l'article 9.8 de la convention fiscale franco-calédonienne ;
- la contribution calédonienne de solidarité (CCS) est un impôt et non une cotisation sociale ;
- la CCS entre en outre dans le champ d'application des impôts visés par la convention fiscale franco-calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 ; le fait qu'elle ne soit pas visée au paragraphe 2 de l'article 2 de cette convention ne fait pas obstacle à son inclusion dans le champ d'application de la convention fiscale franco-calédonienne ; la CCS ne se rattache pas à la catégorie des impôts actuels ; la CCS constitue bien un impôt de toute nature analogue à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) et qui vient s'ajouter à celui-ci lequel figure bien dans la liste du paragraphe 2 de l'article 2 de la convention ;
- le régime juridique applicable à la CCS est en tous point le même que celui applicable à l'IRVM ; cette contribution est établie, recouvrée et contrôlée selon les mêmes règles et sous

les mêmes sûretés et sanctions que l'IRVM comme le prévoient les dispositions instituant cette contribution (articles 12, 13, 14 et 15 de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 et l'article Lp. 724 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie) ; la CCS est d'ailleurs liquidée sur la même déclaration et est avancée tout comme l'IRVM par la société distributrice, article 15 de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 ;

- la CCS doit donc être prise en compte pour apprécier le plafonnement à 10 % visé à l'article 9-8 de la convention fiscale franco-calédonienne ; la création de la CCS n'autorisant pas la Nouvelle-Calédonie à prélever un impôt ou pourcentage complémentaire en plus du plafond de 10 % prévu par la convention fiscale franco-calédonienne, l'excédent d'impôt prélevé à tort en 2016, 2017 et 2018 par la société Gan Outre-mer Iard sur les bénéfices de son établissement stable calédonien correspondant à la CCS doit être restitué à la société.

Un mémoire a été enregistré le 29 novembre 2018 présenté par la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête ;

La Nouvelle-Calédonie soutient que :

- la contribution calédonienne de solidarité (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 CCS, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> 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 SA Gan Outre-Mer Iard 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 SA Gan Outre-mer Iard 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.

Vu la décision du 7 septembre 2018 par laquelle les services fiscaux ont rejeté la réclamation du 1<sup>er</sup> août 2018 de la SAS Gan Outre-mer IARD ;

- 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. Quillévére, président-rapporteur,

- et les conclusions de M. Schnoering, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SA Gan Outre-mer Iard spécialisée dans le secteur des assurances dispose d'un établissement stable en Nouvelle-Calédonie. Le 12 mai 2016, il a été décidé au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2015 une distribution de dividendes au bénéfice de la société métropolitaine pour un montant brut de 803 941 897 francs CFP. Le 28 avril 2017 il a été décidé la distribution

de dividendes générés au cours de l'exercice se clôturant au 31 décembre 2016 pour un montant brut de 642 013 360 francs CFP et le 31 décembre 2017 il a été décidé une distribution de dividendes d'un montant brut de 307 780 765 francs CFP. Par une réclamation du 1<sup>er</sup> août 2018 la SA Gan Outre-mer Iard 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 7 septembre 2018.

2. En vertu des dispositions de l'article Lp. 724 du code des impôts (CI) susvisé la CCS sur les produits de valeurs mobilières est établie, contrôlée et recouvrée conformément aux dispositions des articles 12 à 15 de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 instituant une contribution calédonienne de solidarité.

3. 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 8 de l'article 9 de cette même convention fiscale franco-calédonienne : *« (...) 8- Nonobstant les dispositions du paragraphe 7, lorsqu'une société qui est un résident d'un territoire exerce dans l'autre territoire une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, les bénéfices de cet établissement stable peuvent, après avoir supporté l'impôt sur les sociétés, être assujettis, conformément à la législation de cet autre territoire, à un impôt qui ne peut excéder 10 % (...) »*.

4. La SA Gan Outre-mer Iard soutient que le taux d'imposition maximum auquel les dividendes distribués doivent être soumis est de 10 % en application du 8 de l'article 9 de la convention fiscale franco-calédonienne qui plafonne le montant de la retenue à la source pouvant être prélevé sur le territoire de la Nouvelle-Calédonie où elle est implantée et que ce plafond a déjà été atteint par l'IRVM et les centimes additionnels. La société requérante soutient aussi que le régime juridique de la CCS issu de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 instituant une CCS, et notamment celui de la contribution sur les produits de valeurs mobilières figurant aux articles 12 et suivants de cette loi, est calqué sur le régime juridique de l'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) à l'exception de son taux et de son affectation. La clause d'extension de l'article 2-3 de la convention franco-calédonienne est en conséquence applicable à la CCS.

5. Il résulte de l'instruction que la CCS est prélevée par les sociétés distributrices pour le compte de leurs associés sans effet sur les droits aux prestations sociales pour les personnes qui s'en acquittent et ne conditionne le droit à aucune prestation spécifique. Ainsi, la CCS instaurée comme il a été dit au point 2 par la loi du pays du 31 décembre 2014, contrôlée et recouvrée selon les articles 12 à 15 de cette même loi et qui s'apparente à la contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité définis (CSG) au sens du 1 de l'article L. 136-2 du code de

la sécurité sociale, ne présente pas le caractère d'une cotisation sociale mais entre dans la catégorie des impositions de toute nature.

6. Il est constant que la CCS ne figure pas explicitement au nombre des impôts mentionnés à l'article 2-2 b) de la convention franco-calédonienne rappelé au point 3 du présent jugement.

7. En instituant par la loi de pays du 31 décembre 2014 la CCS et alors même qu'il est renvoyé pour les règles régissant l'assiette et les modalités du recouvrement de cette contribution calédonienne à celles régissant l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, la Nouvelle-Calédonie ne s'est pas bornée à majorer un impôt existant, mais a créé une contribution nouvelle distincte notamment de celle de l'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM).

8. Toutefois, 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 nommément désigné 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.

9. En outre, le 3 de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 stipule que 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 fiscale franco-calédonienne et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient.

10. La CCS instituée par la loi de pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 est régie par les dispositions des articles Lp. 722 à Lp. 726 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. La CCS est assise sur les produits de valeur mobilière définis à l'article 529 du code des impôts mais aussi sur le montant brut des revenus des rémunérations, revenus ou gains perçus par le travailleur en contrepartie ou à l'occasion d'un travail, sur les revenus de remplacement et de solidarité, sur les revenus du patrimoine, sur les produits d'épargne et sur les revenus de placement et les produits des jeux. Ainsi, compte tenu des modalités de détermination de l'assiette de la CCS et de son recouvrement qui en font une imposition de toute nature distincte mais analogue au sens du 3 de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne qui s'ajoute aux impôts visés au paragraphe 2 de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne, la CCS entre dans le champ d'application des dispositions de la convention fiscale franco-calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 au titre de la catégorie des nouveaux impôts.

11. Il suit de ce qui précède qu'il y a lieu de tenir compte du taux d'imposition à la CCS qui s'ajoute aux impôts existants mentionnés à l'article 2 de la convention fiscale calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 pour le plafonnement de 10 % de l'impôt autre que l'impôt sur les sociétés supporté par les bénéfices de l'établissement stable prévu par les stipulations du 8 de l'article 9 de la convention franco-calédonienne et payés par la SA Gan Outre-mer Iard au titre de l'IRVM et des centimes additionnels.

14. Il résulte de tout ce qui précède que la SA Gan Outre-mer Iard est fondée à demander la décharge de la CCS d'un montant de 40 197 095 francs CFP correspondant à la CCS versée au titre de l'année 2016, d'un montant de 32 100 668 francs CFP au titre de l'année 2017 et d'un montant de 15 389 038 francs CFP au titre de l'année 2018.

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

15. 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* ».

16. Il y a lieu de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie la somme de 150 000 francs CFP demandée par la SA Gan Outre-mer Iard 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<sup>er</sup> : La SA Gan Outre-mer Iard est déchargée des sommes de 40 197 095 francs CFP, 32 100 668 francs CFP et de 15 389 038 francs CFP correspondant respectivement à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) payée au titre des années 2016, 2017 et 2018.

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