

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1800287

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

ENTREPRISE AUDEMARD PACIFIQUE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Quillévére
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 31 août 2018 sous le n° 1800287, l'entreprise Audemard Pacifique demande au tribunal :

1°) d'annuler la décision du 3 juillet 2018 par laquelle la direction des services fiscaux a rejeté la réclamation préalable ;

2°) de prononcer la décharge des impositions à la contribution calédonienne de solidarité à laquelle elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2015, 2016 et 2017 pour un montant de 1 880 034 francs CFP ;

3°) de condamner les services fiscaux à lui verser les intérêts au taux légal ;

4°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser la somme de 200 000 francs CFP au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

5°) de condamner la Nouvelle-Calédonie au paiement des dépens.

L'entreprise Audemard Pacifique soutient que :

- la contribution calédonienne de solidarité (CCS) est un impôt au sens des articles 22 et 99 de la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie ;
- la CCS constitue au sens de la convention un impôt sur le revenu s'ajoutant à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ;
- l'article 9 de la convention fiscale franco-calédonienne limitent l'imposition des dividendes à 5 % du montant brut des dividendes si le bénéficiaire est une société ;
- la CCS constitue au sens de la convention fiscale franco-calédonienne un impôt sur le revenu s'ajoutant à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ;

Un mémoire a été enregistré le 18 octobre 2018 présenté par la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête.

La Nouvelle-Calédonie fait valoir que :

- la CCS n'entre pas dans le champ d'application de la convention fiscale franco-calédonienne ;

- la CCS, 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 société requérante 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 société 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.

Vu la décision du 3 juillet 2018 par laquelle les services fiscaux ont rejeté la réclamation du 29 décembre 2017 de l'entreprise Audemard Pacifique ;

- 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. L'entreprise Audemard Pacifique est une filiale du groupe Audemard. Le 4 juin 2015, il a été décidé la distribution de dividendes générés au cours de l'exercice se clôturant au 31 décembre 2014 pour un montant brut de 1 600 684 francs CFP au bénéfice de la SA entreprise Audemard France. Le 15 juin 2016 il a été décidé la distribution de dividendes générés au cours de l'exercice se clôturant au 31 décembre 2015 pour un montant brut de 12 000 000 francs CFP et le 27 juin 2017 il a été décidé par l'assemblée générale extraordinaire une distribution de dividendes d'un montant de 24 000 000 francs CFP. Par une réclamation du 29 décembre 2017 l'entreprise Audemard Pacifique a contesté l'application de la 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 l'entreprise Audemard Pacifique 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. 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 CCS.

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 els 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 : « (...) 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. L'entreprise Audemard Pacifique soutient que le taux d'imposition maximum auquel les dividendes distribués doivent être soumis est de 5 % en application 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 contribution calédonienne de solidarité, 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.

6. 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 3 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.

7. 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 4 du présent jugement.

8. 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).

9. 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.

10. 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.

11. 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.

12. 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 5 % de la retenue à la source pouvant être prélevée sur le territoire de la source prévue par les stipulations de l'article 9 de la convention franco-calédonienne et payés par l'entreprise Audemard Pacifique au titre de l'IRVM et des centimes additionnels.

13. Il résulte de tout ce qui précède que l'entreprise Audemard Pacifique est fondée à demander la décharge de la CCS d'un montant global de 1 880 034 francs CFP correspondant à la CCS versée au titre des années 2015, 2016 et 2017.

Sur les intérêts moratoires :

14. 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.

15. Toutefois, l'entreprise Audemard Pacifique ne peut alléguer l'existence sur ce point d'aucun litige né et actuel. Par suite, les conclusions de l'entreprise Audemard Pacifique 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 les dépens :

16. Aux termes de l'article R. 761-1 du code de justice administrative : « *Les dépens comprennent les frais d'expertise, d'enquête et de toute autre mesure d'instruction dont les frais ne sont pas à la charge de l'État. / Sous réserve de dispositions particulières, ils sont mis à la charge de toute partie perdante sauf si les circonstances particulières de l'affaire justifient qu'ils soient mis à la charge d'une autre partie ou partagés entre les parties. / L'État peut être condamné aux dépens.* » ;

17. L'entreprise Audemard Pacifique ne justifie pas avoir exposé et payé des dépens dans la présente instance. Les conclusions présentées tendant au paiement de dépens doivent dès lors être rejetées.

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

18. 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* ».

19. L'entreprise Audemard Pacifique n'a pas eu recours au ministère d'avocat et ne fait pas état précisément des frais qu'elle aurait exposés. Il y a lieu, dès lors, de rejeter ses conclusions présentées à ce titre.

D E C I D E :

Article 1^{er} : L'entreprise Audemard Pacifique est déchargée de la somme de 1 880 034 francs CFP correspondant à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) versée au titre des années 2015, 2016 et 2017.

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