

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1800293

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SAS TOTAL 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 3 septembre 2018 et un mémoire enregistré le 3 décembre 2018 sous le n° 1800293, la SAS Total Pacifique demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des impositions à la contribution calédonienne de solidarité à laquelle elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2016 et 2017 pour des montants respectifs de 30 930 625 francs CFP et de 41 386 602 francs CFP ;

2°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à verser à la société Total pacifique un intérêt moratoire sur les sommes perçues.

3°) 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.

La SAS total pacifique soutient que :

- la contribution calédonienne de solidarité (CCS) présente le caractère d'une imposition de toute nature ;
- la CCS entre dans le champ d'application de la convention fiscale franco-calédonienne prévu par l'article 4 de la ladite convention ;
- la CCS fait partie de l'impôt établi sur les dividendes distribués au sens de l'article 9 de la convention fiscale franco-calédonienne.

Un mémoire présenté par la SA Total holding Asie a été enregistré le 23 octobre 2018 qui s'associe en tant qu'observateur aux conclusions présentées par la société total pacifique et demande la condamnation de la Nouvelle-Calédonie à lui payer la somme de 250 000 francs en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

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 est un impôt de toute nature mais qui ne peut être assimilé ni à un impôt actuel (article 2-2 de la convention) ni à un impôt analogue aux impôts existants (article 2-3 de la convention) ;
- 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 CCS ne peut s'apparenter à un impôt actuel qui serait concerné par la convention fiscale ;
- la SAS Total pacifique 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 SAS Total pacifique 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 ; cette liste n'est pas précédée de l'adverbe notamment conduisant à faire entrer dans le champ d'application de la convention des impositions non expressément citées ;
- 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 ; mais si le Conseil d'Etat admet que des

prélèvements sociaux tels que le prélèvement social de 2% et les contributions additionnelles institués après la date de signature des conventions s'ajoutent aux impôts existants tels que la CSG ou la CRDS, c'est compte tenu de l'indéniable analogie entre ces contributions sociales elles-mêmes ;

- les éléments en faveur de l'assimilation sont la base imposable, le fait générateur et les règles de recouvrement ; en sens inverse, les éléments divergents sont le fait que la CCS à l'instar de la CSG n'est pas forcément un prélèvement libératoire de tous les impôts auxquels elle s'adjoint ; la CCS est une charge, l'IRVM est un crédit d'impôt ; le taux de l'IRVM est unique, la CCS est un impôt cédulaire ; le régime juridique de la CCS est hybride et distinct de celui de l'IRVM et il ne peut y avoir d'analogie entre les deux impositions ;

- l'arrêt de la CJCE Derouin de 2008 doit retenir l'attention du tribunal en tant qu'il s'écarte de la décision de la Cour de cassation du 18 octobre 2001 André/ Ursaaf Territoire de Belfort qui regardait la CGS et la CRDS uniquement comme des cotisations sociales et non comme des prélèvements fiscaux ; la conviction du juge judiciaire a davantage été influencée par l'accord entre les administrations franco-italiennes d'étendre la CSG à la liste des impôts déjà visés et couverts par la convention franco italienne de 1989 que par l'interprétation de la clause d'extension au regard de cette contribution sociale ; le juge judiciaire en analysant la CSG comme un impôt analogue ou identique aux impôts visés par la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 afin de la faire entrer dans son champ d'application, se borne à reprendre à son compte la motivation déjà employée à cet effet par les autorités administratives franco-italiennes qui s'accordaient dix ans auparavant à considérer la CSG et la CRDS comme des impôts nouveaux.

- l'arrêt de 2008 de la Cour d'appel de Paris est inédit ; si les prélèvements sociaux sont aujourd'hui couverts par les conventions fiscales internationales alors qu'ils n'y sont pas expressément mentionnés, c'est uniquement sur le terrain de la doctrine et non plus sur celui de la loi ;

- 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 23 février 2018 de la SAS Total 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. La SAS Total pacifique installée en Nouvelle-Calédonie est une filiale à 100 % du groupe Total Holding Asie. Le 19 mai 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 661 011 843 francs CFP. Le 12 mai 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 1 190 700 000 francs CFP. Par une réclamation du 23 février 2018 la SAS Total 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.

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 CCS.

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 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) (...) ».

4. La SAS Total 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.

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 contribution calédonienne de solidarité 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.

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 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 la SAS Total pacifique au titre de l'IRVM et des centimes additionnels.

12. Il résulte de tout ce qui précède que la SAS Total pacifique est fondée à demander la décharge de la CCS d'un montant de 30 930 625 francs CFP et de 41 386 602 francs CFP correspondant respectivement à la CCS versée au titre des années 2016 et 2017.

Sur les intérêts moratoires :

13. 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.

14. Toutefois, la SAS Total pacifique ne peut alléguer l'existence sur ce point d'aucun litige né et actuel. Par suite, les conclusions de la SAS Total 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 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. La SAS Total pacifique et la SA Total holding Asie n'ont pas eu recours au ministère d'avocat et ne font pas état des frais qu'elle aurait exposés et payés en se prévalant des dispositions de l'article R. 761-1 du code de justice administrative. Il y a lieu, dès lors, de rejeter leurs conclusions présentées seulement au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La SAS Total pacifique est déchargée des sommes de 30 930 625 francs CFP et 41 386 602 francs CFP correspondant à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) versée au titre des années 2016 et 2017.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête et les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 par la société Total Holding Asie sont rejetées.