

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N°1600361

SA COMPAGNIE FINANCIERE DE LA BRED

**M. Quillévére
Président-rapporteur**

**M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public**

**Audience du 9 mars 2017
Lecture du 30 mars 2017**

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

**Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie**

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 30 septembre 2016 et des mémoires enregistrés les 20 décembre 2016 et, 4 mars 2017, la SA Compagnie financière de la Bred (Cofibred) représentée par Me Pedamon avocat, demande au tribunal :

1°) la décharge de la contribution calédonienne de solidarité déduite des dividendes qui lui ont été versés en 2015 par la Banque Calédonienne d'Investissement (BCI), pour un montant de 18 346 215 F CFP ;

2°) de condamner la Nouvelle Calédonie à lui verser une somme de 200 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Elle soutient que :

- la décision de l'administration fiscale du 13 août 2016 qui a rejeté sa réclamation contentieuse du 2 mars 2016 n'est pas suffisamment motivée ;
- la contribution calédonienne de solidarité (CCS) est un impôt au sens de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne ; ce prélèvement est dépourvu de tout lien avec l'ouverture d'un droit à prestation ou d'un avantage servi par un régime de protection sociale ;
- la qualification d'imposition de toute nature est conforme à ce qui existe dans la brochure de présentation de la DGFIP ;
- cette contribution entre dans le champ d'application de la retenue à la source pouvant être prélevée et dont le taux est plafonné à 5 % par l'article 9-2 a) de la convention franco-calédonienne lorsque le bénéficiaire des distributions est une société de capitaux ;
- le mécanisme de prélèvement de la contribution calédonienne de solidarité est proche de celui de la CSG frappant les revenus distribués par des sociétés établies en métropole à des personnes physiques ;

- les redevables de la CCS sont des sociétés ou des personnes non résidentes en Nouvelle Calédonie qui ne sont en tout état de cause, pas en mesure de bénéficier de régime de protection sociale néo-calédonien ;
- la circonstance que le produit de la CCS soit intégralement affecté à l'agence sanitaire et sociale de la Nouvelle Calédonie (ASSNC) est insusceptible de remettre en cause la qualification d'imposition de toute nature ;
- la CCS entre, en outre, dans la liste des impôts visés par la convention fiscale franco calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 ; la CCS est un impôt de nature analogue à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) ; la CCS est avancée tout comme l'IRVM par la société distributrice ;
- la CCS doit être prise en compte pour apprécier le plafonnement à 5 % de la retenue à la source que la Nouvelle Calédonie est autorisée à prélever sur les dividendes distribués aux sociétés résidant en France métropolitaine ;
- le prélèvement de la CCS sur les dividendes versés par les sociétés calédoniennes à des sociétés dont le siège social est en métropole ne peut avoir pour effet de porter au dessus du plafond de 5 % la retenue prélevée sur lesdits dividendes ;
- le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) est applicable aux prélèvements obligatoires que sont les impositions de toute nature ;
- le caractère déductible ou non de la cotisation calédonienne de solidarité n'a pas à être pris en compte pour apprécier si elle est une cotisation sociale ou une imposition de toute nature ;
- le nom donné à un prélèvement ne lie pas le juge et il n'a aucune incidence quant à la qualification de ce prélèvement ;
- la CCS est traitée comme une imposition de toute nature par la législation calédonienne ;
- la CCS peut être incluse dans le plafonnement alors même que le législateur a omis de le préciser ;
- les stipulations de l'article 9 de la convention néocalédonienne ont été méconnues ;
- le mémoire en défense déposé le 27 février 2017 est irrecevable ;
- les dispositions de la loi de pays n° 2014-20 ne peuvent avoir pour effet de faire obstacle à l'application des stipulations de la Convention ;
- la loi de pays n'a pas abrogé implicitement les stipulations de la convention fiscale Franco-Calédonienne ;
- il n'est pas possible de déroger unilatéralement aux stipulations de la convention Franco-Calédonienne ;
- une loi de pays postérieure ne peut venir déroger à une convention fiscale de droit interne.

Par des mémoires en défense enregistrés les 25 novembre 2016 et 27 février 2017 le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que :

- le défaut de motivation de la décision par laquelle le directeur statue sur une réclamation est sans incidence sur le bien fondé de l'imposition ou sur la régularité de la procédure et fait seulement obstacle à ce que le délai de recours contentieux se mette à courir ;
- la convention fiscale franco-calédonienne ne concerne pas la contribution calédonienne de solidarité ;
- la cour de cassation a jugé pour la CSG dont la CCS reprend les caractéristiques générales qu'il résulte des dispositions de l'article L. 136-1 du code de la sécurité sociale telles qu'interprétées par la Cour de justice des communautés européennes qu'en raison de

l'affectation sociale de la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement créée par ce texte, celle-ci a la nature d'une cotisation sociale et non d'une imposition ;

- en vertu des articles Lp. 97 et Lp. 123 du Code des impôts, les cotisations sociales sont déductibles du revenu imposable ; or, la loi du pays modifiée n° 2014-20 du 31 décembre 2014 prévoit que la CCS est une charge entièrement déductible des bases d'imposition au titre desquelles les produits y ont été imposés ;

- le paiement d'une contribution sociale ne garantit pas, à l'instar de la CCS le versement de la prestation il donne seulement vocation à cette prestation ;

- la convention fiscale Franco-Calédonienne ne peut limiter l'exercice de la compétence du législateur calédonien ; la loi de pays peut déroger aux stipulations de la Convention fiscale Franco-Calédonienne ;

- la loi de pays n° 2014-20 est venue déroger aux stipulations de la Convention, les dispositions de la loi de pays et abroger implicitement les dispositions contraires ; la loi de pays est une loi spéciale ; l'intention du législateur néo-calédonien, quand bien même il ne l'aurait pas expressément précisé, était d'écarter, à l'instar du régime des abrogations implicites, du champ d'application de la convention précitée la CSS en litige, privant ainsi d'effet les stipulations de son article 9.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 modifiée et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999, relatives à la Nouvelle-Calédonie ;

- la loi du pays modifiée n° 2014-20 du 31 décembre 2014 instituant la contribution calédonienne de solidarité ;

- la convention fiscale franco-calédonienne ;

- le code des impôts de la Nouvelle Calédonie ;

- le code de justice administrative dans sa rédaction 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,

- les conclusions de M. Arruebo-Mannier, rapporteur public,

- et les observations de Me Pedamon, représentant la société Compagnie Financière de la Bred.

Considérant ce qui suit :

1. Les dividendes dont a bénéficié la société métropolitaine Compagnie Financière de la Bred (Cofibred) dont la distribution a été décidée par l'assemblée générale de la Banque Calédonienne d'Investissement (BCI) le 29 juin 2015 ont été soumis, d'une part, à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) et aux centimes additionnels communaux et provinciaux dont le taux a été plafonné à 5 % conformément à l'article 9-2 de la convention fiscale franco-calédonienne et, d'autre part, à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) au taux de 5 %. La retenue à la source opérée sur les dividendes versés s'est élevée à la somme de 36 692 430 F CFP dont 18 346 215 F CFP au titre de la seule contribution calédonienne de solidarité. Par un courrier du 2 mars 2016 la SA Cofibred a présenté une réclamation

contentieuse au motif que le taux d'imposition maximum auquel les dividendes reçus devaient être soumis était de 5 % conformément aux stipulations de la convention fiscale franco-calédonienne, ce plafond d'imposition ayant déjà été atteint par l'IRVM et les centimes additionnels. La SA compagnie financière de la Bred (Cofibred) demande en conséquence, la décharge de la contribution calédonienne de solidarité payée le 16 juillet 2015 pour un montant de 18 346 215 F CFP.

Sur la recevabilité du mémoire en défense du gouvernement enregistré le 27 janvier 2017 :

2. Aux termes de l'article R. 611-1 du code de justice administrative dans sa version applicable en Nouvelle-Calédonie : « *La requête et les mémoires, ainsi que les pièces produites par les parties, sont déposés ou adressés au greffe. / La requête, le mémoire complémentaire annoncé dans la requête et le premier mémoire de chaque défendeur sont communiqués aux parties (...) / Les répliques, autres mémoires et pièces sont communiqués s'ils contiennent des éléments nouveaux* » Selon l'article R. 613-3 du même code : « *Les mémoires produits après la clôture de l'instruction ne donnent pas lieu à communication et ne sont pas examinés par la juridiction./Si les parties présentent avant la clôture de l'instruction des conclusions nouvelles ou des moyens nouveaux, la juridiction ne peut les adopter sans ordonner un supplément d'instruction.* ». L'article R. 613-4 du même code dispose : « *Le président de la formation de jugement peut rouvrir l'instruction par une décision qui n'est pas motivée et ne peut faire l'objet d'aucun recours. (...) / La réouverture de l'instruction peut également résulter d'un jugement ou d'une mesure d'investigation ordonnant un supplément d'instruction. / Les mémoires qui auraient été produits pendant la période comprise entre la clôture et la réouverture de l'instruction sont communiqués aux parties.* » ; Il résulte de ces dispositions que, lorsqu'il décide de verser au contradictoire après la clôture de l'instruction un mémoire qui a été produit par les parties avant ou après celle-ci, le président de la formation de jugement du tribunal administratif ou de la cour administrative d'appel doit être regardé comme ayant rouvert l'instruction.

3. En application de l'article R. 613-1 du code de justice administrative, la clôture de l'instruction de la présente affaire a été fixée au 2 janvier 2017 à 15 h 30. La société requérante soutient que le mémoire en défense enregistré au greffe du tribunal le 27 février 2017 par le gouvernement est irrecevable car ce mémoire lui a été transmis postérieurement à la date de la clôture d'instruction. Toutefois, en application des dispositions combinées rappelées aux points 2 et 3 le tribunal a pu décider la communication du mémoire en date du 27 février 2017 après en avoir pris connaissance dès lors que ce mémoire présentait un moyen de droit nouveau. Le président de la formation de jugement qui a ordonné, après la clôture de l'instruction la communication du mémoire ayant réouvert l'instruction à l'occasion de cette communication. Par suite, la société requérante ne peut utilement soutenir que le mémoire en défense du gouvernement déposé le 27 janvier 2017 serait irrecevable alors même qu'aucune ordonnance réouvrant l'instruction avant le dépôt dudit mémoire en défense ne lui a été communiquée.

Sur les conclusions à fin de décharge :

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

4. Aux termes de l'article 1111 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie: « (...) « *En cas de rejet total ou partiel de la réclamation, la décision doit être motivée* ». La décision

de l'administration en date du 23 août 2016 rejetant la réclamation de la société requérante comporte une motivation en droit et en fait. Ainsi, les dispositions de l'article 1111 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie n'ont pas été méconnues ;

Sur le bien fondé de l'imposition :

5. En vertu des dispositions de l'article Lp. 724 du code des impôts (CI) la contribution calédonienne de solidarité 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.

6. 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 2 de l'article 9 de cette même convention fiscale 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 bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) (...) ».*

7. La loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 a institué une contribution de solidarité assise sur les revenus d'activité, de remplacement et de solidarité à laquelle ont été assujettis les dividendes versés à la SA Cofibred, société de capitaux métropolitaine dont la distribution a été décidée par l'assemblée générale de la Banque calédonienne d'investissement (BCI). Cette contribution calédonienne de solidarité a été liquidée au taux de 5 % sur la déclaration d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières déposée au service de la recette le 16 juillet 2015 postérieurement à la distribution de dividendes. Il résulte de l'instruction que la contribution calédonienne de solidarité 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 par la loi du pays du 31 décembre 2014 et contrôlée et recouvrée selon les articles 12 à 15 de cette même loi ne présente pas le caractère d'une cotisation sociale mais celui d'une imposition de toute nature. Par suite, la contribution calédonienne de solidarité entre dans le champ d'application de la convention calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 susvisée et notamment de son article 2 rappelé au point 4 du présent jugement et doit être prise en compte dans le plafonnement prévu par les stipulations de l'article 9 de cette convention. Il ne résulte de plus, ni des dispositions de la loi du pays du 31 décembre 2014, ni des travaux du congrès de la Nouvelle-Calédonie que le législateur néo-calédonien ait entendu faire échec pour la contribution calédonienne de solidarité à l'application

des stipulations de l'article 9 de la convention fiscale Franco-Calédonienne qui a le caractère d'un acte de pur droit interne. Dès lors, le montant total du prélèvement opéré au titre de la contribution calédonienne de solidarité par la banque calédonienne d'investissement a été perçu en violation des stipulations de l'article 9 de la convention franco-calédonienne rappelées au point 4. La société Cofibred est donc fondée sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens de bien fondé de l'imposition, à demander la décharge de la contribution calédonienne de solidarité déduite des dividendes qui lui ont été versés en 2015 par la Banque calédonienne d'investissement pour un montant de 18 346 215 F CFP.

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

8. 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* ».

9. Dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie la somme de 200 000 F CFP au titre des dispositions précitées de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La SA Compagnie Financière de la Bred (Cofibred) est déchargée de la somme de dix-huit millions trois cent quarante six mille deux cent quinze francs CFP (18 346 215) correspondant à la contribution calédonienne de solidarité déduite des dividendes qui lui ont été versés en 2015 par la banque calédonienne d'investissement (BCI)

Article 2 : La Nouvelle Calédonie versera la somme de deux cent mille francs CFP (200 000) à la société anonyme Cofibred en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.