

N° 439969
Société Polyanna

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 26 avril 2021
Décision du 5 mai 2021

CONCLUSIONS

M. Laurent Domingo, rapporteur public

Le pourvoi de la société Polyanna, n'est pas inconnu de votre prétoire. Il est né d'un redressement consécutif à la vérification de comptabilité de cette société portant sur les exercices 2011 et 2012, au cours desquels elle avait cédé le groupe familial Lavoix, dont elle était la holding et qui exerce son activité dans le domaine de la grande distribution en Nouvelle-Calédonie, sous les enseignes Casino, Géant Casino et Leader Price, au groupe Bernard Hayot, basé en Martinique et qui exerce lui aussi, notamment, dans le domaine de la grande distribution. Ce redressement portait sur l'impôt sur les sociétés et la contribution sociale additionnelle à l'IS (CSA), sur la taxe de solidarité sur les services (TSS), sur l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) et ses centimes additionnels et la contribution exceptionnelle de solidarité (CES). Le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie, par un jugement du 8 mars 2018 et surtout la cour administrative d'appel de Paris, par un arrêt du 29 janvier 2020, ont très largement fait droit à la demande de décharge de la société Polyanna.

Le Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie s'est pourvu en cassation contre les 8 premiers articles de l'arrêt de la CAA de Paris et par une décision du 4 février 2021 (n° 442229 à nos conclusions), vous n'avez pas admis ce pourvoi.

Pour sa part, la société Polyanna se pourvoit en cassation contre l'article 9 de l'arrêt de la cour, qui a rejeté le surplus de ses conclusions, c'est-à-dire sa demande relative à l'IRVM, qui représente une petite part du litige (correspondant à 2 pages tant des 33 pages du jugement que des 22 pages de l'arrêt).

A l'appui de ce pourvoi, la société Polyanna avait soulevé une QPC contre les articles 536 et 536 bis du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, que, par une décision du 2 octobre 2020 (n° 439969, à nos conclusions), vous n'avez pas renvoyée au Conseil constitutionnel s'agissant de dispositions de valeur réglementaire.

Ce pourvoi présente à juger deux points de droit fiscal néocalédonien, inédits dans votre jurisprudence.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

La société Polyanna a perçu des dividendes qu'elle a redistribués. La question que pose le litige, et qui se pose dans plusieurs autres litiges nés de redressements identiques, est de savoir si les dividendes perçus, qui ont été soumis à l'IRVM, doivent, lorsqu'ils sont redistribués, être à nouveau soumis à l'IRVM ou en sont exonérés.

Tandis que la société Polyanna soutient qu'en vertu du droit fiscal néocalédonien alors en vigueur, c'est l'exonération qui s'applique, l'administration estime qu'elle ne fonctionne que pour les seuls dividendes perçus et redistribués au titre du même exercice ; qu'en revanche, pour les dividendes perçus antérieurement à l'exercice de redistribution, ils sont soumis à l'IRVM. Tant le tribunal que la cour ont donné raison à l'administration.

La critique du pourvoi se place d'abord sur le terrain de la loi fiscale.

En vertu du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, un impôt sur le revenu des valeurs mobilières est dû notamment sur la distribution de dividendes. Les articles 536 et 536 bis alors applicables du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie précisaient, si tant est que la formulation était précise, que les dividendes et intérêts distribués par une société « *sont, pour chaque exercice, exonérés de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dans la mesure du produit (...) touché par elle au cours de l'exercice qui ont déjà supporté l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières* ».

Il se trouve, et nous y reviendrons car les pourvois l'invoquent, que l'administration fiscale néocalédonienne avait interprété ces dispositions, plus particulièrement celles du 536 bis qui renvoient au 536, en admettant que « pour des raisons de simplification », l'affranchissement d'IRVM concerne bien toutes les « redistributions » des dividendes issus de participations effectuées à compter du 1er janvier 1993 quelle que soit :

- l'année de réalisation du bénéfice dont les dividendes sont mis en distribution ;
- la date de distribution « en amont », imposée à l'IRVM.

Pour une raison que les pièces du dossier n'expliquent pas, l'administration fiscale néocalédonienne s'est finalement, à l'occasion des opérations de contrôle en litige, et d'autres effectuées à la même période, écartée de cette interprétation et a fait prévaloir une application du texte selon laquelle la franchise d'IRVM ne s'applique qu'au titre d'un même exercice, c'est-à-dire que les dividendes perçus lors d'un exercice N et soumis à l'IRVM ne sont exonérés d'IRVM à l'occasion de leur redistribution que si elle intervient à la clôture de cette exercice N.

Il est vrai que dans ses « Propositions de réforme de la fiscalité directe de Nouvelle-Calédonie » de juin 2012, Jean-Pierre Lieb soulignait « que le dispositif de franchise actuel », ie celui qui admet en vertu de l'interprétation administrative l'exonération quel que soit l'exercice au titre duquel il y a redistribution, « repose sur la nécessité pour le service de suivre dans le temps toutes les distributions intervenues afin de s'assurer du bien-fondé de l'absence de taxation. Cet exercice devient avec le temps de plus en plus difficile à assurer et comporte désormais un vrai risque de perte d'assiette ». Et s'il préconisait une réforme ambitieuse de la taxation des RCM, qui n'aura pas lieu, il préconisait aussi à brève échéance

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

« de limiter (...) la franchise d'IRVM dont bénéficient les redistributions à celles réalisées l'année même permettant ainsi de simplifier considérablement la gestion de ce prélèvement » (pp. 30 et 31).

On peut penser que c'est dans la continuité de cette recommandation que l'administration est revenue sur sa doctrine.

Mais paradoxalement, le législateur local, avec la loi du pays n° 2014-19 du 31 décembre 2014 réformant l'IRVM a finalement opté, quant à lui, pour une solution plus proche de celle que l'administration admettait auparavant, car le nouvel article Lp 536 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dispose maintenant que l'exonération d'IRVM sur les redistributions s'applique dans la mesure des produits perçus au cours des dix exercices précédents et qui ont déjà supporté cet impôt.

Toujours est-il qu'il vous faut interpréter l'ancien article 536 du code. Nous pensons que la solution de la cour n'est pas entachée d'erreur de droit. La lettre de cet article 536 n'est pas totalement limpide, mais elle est claire en ce qui concerne la notion d'« exercice » qu'elle emploie, qui est le même, à savoir celui au cours duquel les dividendes soumis à l'IRVM ont été perçus et celui au titre duquel la société bénéficiaire décide à son tour de les distribuer, sachant qu'en vertu du code de commerce de Nouvelle-Calédonie (article L. 232-13), le paiement des dividendes doit intervenir dans un délai de neuf mois après la clôture de l'exercice.

En présence d'un texte clair, le recours aux travaux préparatoires ne s'impose pas et au demeurant ils ne conduisent pas à une autre lecture. Quant à l'interprétation jusqu'alors admise par l'administration fiscale, elle est dépourvue d'incidence sur la loi elle-même.

Enfin, aucun principe n'implique en l'espèce de procéder à une lecture neutralisante de l'article 536 du code des impôts car n'est en cause qu'une double imposition économique, auprès de deux contribuables différents, dont la jurisprudence du Conseil constitutionnel n'impose pas l'élimination (comp. 17 mai 2019, 2019-782 QPC). L'article 536 peut donc très bien se lire comme n'ayant instauré cette élimination qu'au titre du même exercice, sans être en délicatesse avec le principe d'égalité devant les charges publiques.

Vous pourrez écarter le moyen d'erreur de droit.

La critique du pourvoi se place ensuite sur le terrain de l'interprétation de la loi fiscale.

Le droit fiscal néocalédonien comporte une disposition similaire à l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales et qui figure au premier alinéa de l'article Lp 983 du code des impôts, le reste de cet article correspondant, en substance, à l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales. Selon ce premier alinéa de l'article Lp. 983, sur lequel, à notre connaissance, vous ne vous êtes jamais prononcés, « *lorsque le redevable démontre qu'il a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions, circulaires ou réponses publiées au Journal officiel de la Nouvelle-Calédonie à une date*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

antérieure à celle du fait générateur à laquelle se rapportent les impositions litigieuses et qu'elle n'avait pas modifiée au moment des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement d'impositions déjà établies, en soutenant une interprétation différente ».

On constate immédiatement que cette disposition combine les actuels alinéas 1 et 3 de l'article L. 80 A métropolitain, en particulier en ce que la garantie qu'elle institue ne joue, comme à l'alinéa 3, qu'en se fondant sur des instructions, circulaires ou réponses publiées, mais qu'elle ne s'oppose, comme dans l'alinéa 1, qu'à des rehaussement d'impositions déjà établies.

En l'espèce, il est constant que la doctrine de l'administration fiscale néocalédonienne était bien publiée au Journal officiel : elle figurait dans une réponse n° 1251 du 3 août 1993 parue au JONC du 23 septembre 1993, p. 3014.

Le différend porte sur la question de savoir si l'administration a procédé, à l'égard de la société Polyanna, à des rehaussements d'impositions déjà établies.

La cour a jugé qu'il ne résultait pas de l'instruction que la société aurait souscrit des déclarations d'IRVM, ni qu'une cotisation primitive d'IRVM aurait été établie et qu'ainsi l'imposition en litige des dividendes redistribués ne procède pas du rehaussement d'une imposition déjà établie mais résultent de l'établissement d'une imposition primitive. En conséquence de quoi, elle a jugé que la doctrine de l'administration fiscale n'était pas opposable à celle-ci.

La société Polyanna soulève une dénaturation car pour les exercices 2011 et 2012, elle avait déclaré ses dividendes distribués à l'IRVM, et effectivement, même si la société ne l'avait pas mis en évidence devant la cour, ces deux déclarations figurent dans le dossier soumis au TA et elles ont bien été réceptionnées par les services fiscaux. Néanmoins, la société Polyanna y a déclaré, du fait de la prise en compte d'anciens dividendes déjà soumis à l'IRVM, une base imposable négative et a donc estimé qu'il n'y avait pas lieu à imposition.

Or justement, le critère n'est pas celui de la déclaration, mais celui de l'imposition. Pour l'application de l'article 80 A al. 1^{er} du LPF, qui se réfère à la notion « d'impositions antérieures », qui est équivalente à celle « d'impositions déjà établies » qui figure à l'article Lp 983 du code des impôts calédonien, vous jugez de manière ancienne et constante que la doctrine de l'administration n'est opposable qu'à des compléments d'imposition établis par voie de rehaussements opérés par rapport à une imposition initiale précédemment mise en recouvrement et fondée sur l'interprétation admise par l'administration, si bien par exemple, qu'une société qui a déclaré un déficit et qui est redressée fait l'objet d'une imposition primitive et non d'un rehaussement d'une imposition antérieure (20 juillet 1971, Société X, n° 75475, 75476 et 77515, lebon p. 533). Il faut donc une imposition supplémentaire à une imposition primitive. En l'absence d'imposition, celle que l'administration établit est une imposition primitive et non une imposition supplémentaire (Plén, 20 décembre 1972, n° 81828, Dupont 1973 p. 127 ; Plén., 26 avril 1976, Sté "Etablissements Jacques Albert", n°

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

94233, Lebon et RJF 6/76 n° 289 ; 9 février 2000, min. c/ Pages, n° 185589-185599, RJF 3/00 n° 358, etc.).

Il n'y aucune raison d'opter pour une interprétation différente en ce qui concerne l'article Lp 983 du code des impôts de NC. C'est donc sans erreur que la cour a jugé que la doctrine n'était pas opposable en l'absence d'imposition primitive.

La circonstance, invoquée par la société Polyanna, que des dividendes redistribués ont déjà supporté, lors d'une précédente distribution, un IRVM, ne permet aucunement de dire qu'il a existé une imposition primitive car, entre l'imposition supplémentaire et l'imposition primitive, c'est bien de la même imposition dont il s'agit. En outre, la cour n'avait pas à se prononcer spécifiquement sur le principe de sécurité juridique, qui n'était qu'un argument au soutien du moyen fondé sur l'article Lp 983.

Vous pourrez donc écarter les moyens d'erreur de droit, d'erreur de qualification juridique des faits, de dénaturation et d'insuffisance de motivation.

Avant de conclure, il faut reconnaître que la société requérante, comme d'autres sociétés dans la même situation, peut éprouver le sentiment désagréable d'avoir fait l'objet d'un traitement tout à fait rigoureux de la part de l'administration fiscale néocalédonienne, qui, la contrôlant, a abandonné la doctrine qui était la sienne, laquelle au surplus se retrouve largement dans le nouvel état du droit fiscal local. Mais la solution, tout aussi désagréable, et rigoureuse pensons-nous, à laquelle nous parvenons nous semble résulter tout à la fois de la rédaction applicable du code des impôts en ce qui concerne l'IRVM et des limites du même code en matière de garantie contre les changements de doctrine.

PCMNC au rejet du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.