

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1900373

SA BNP Paribas Nouvelle-Calédonie

M. Quillévére
Président-rapporteur

Mme Peuvrel
Rapporteur public

Audience du 27 août 2020
Lecture du 17 septembre 2020

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 6 septembre 2019 et des mémoires enregistrés les 19 juin et 5 août 2020, la SA BNP Paribas Nouvelle-Calédonie, représentée par le cabinet d'avocats Fidal, demande au tribunal :

1°) d'annuler la décision du 10 juillet 2019 par laquelle les services fiscaux ont rejeté sa réclamation contentieuse préalable du 16 avril 2019 ;

2°) de prononcer la décharge des impositions supplémentaires à l'impôt sur les sociétés (IS), à la taxe de solidarité sur les services (TSS), à la taxe sur les opérations financières (TOF), à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) au titre des exercices clos en 2014 et 2015;

3°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser la somme de 5 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La SA BNP Paribas Nouvelle-Calédonie soutient que :

- les articles 7 et 8 de la convention fiscale franco-calédonienne font obstacle à l'application du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ; le service ne peut se prévaloir utilement de la jurisprudence SNC Ultramarine qu'il invoque ;

- ces mêmes dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie emportent une restriction aux paiements relevant de la balance des paiements courants entre résidents de l'Union européenne et des pays et Territoires d'Outre-Mer contraire au droit de l'Union européenne ; le V de l'article 21 du code des impôts viole les engagements internationaux de la Nouvelle-Calédonie en ce qui concerne les prestations rendues par les entités françaises ou britanniques du groupe BNP Paribas ; cette règle de non déductibilité méconnaît les stipulations de la décision de l'Union européenne 2013/755/UE ;

- les dépenses litigieuses ont été engagées dans l'intérêt direct de la banque ; la position de l'administration est contraire aux stipulations de la convention fiscale franco-calédonienne et à la doctrine de l'OCDE ; le premier paragraphe de l'article 8 de la convention fiscale franco-calédonienne fait référence au principe de pleine concurrence, tel qu'exposé à l'article 9 § 1 du modèle de convention de l'OCDE publié en 1977 ;

- aucune présomption ni aucun seuil ne sauraient faire échec à la déductibilité des sommes versées en contrepartie de prestations de services rendues par des entreprises associées conformément au principe de pleine concurrence ; à défaut, l'engagement contracté par la Nouvelle-Calédonie lors de la signature de la convention fiscale franco-calédonienne serait dépourvu de toute valeur ;

- elle sollicite la transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) au Conseil constitutionnel ; l'administration fait une application particulièrement extensive des dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie aux services acquis par BNP Paribas Nouvelle-Calédonie ; l'élargissement du texte aux prestataires n'ayant pas la forme de sociétés opéré *contra legem* par l'administration va à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur ; l'article 21 V du code des impôts de Nouvelle-Calédonie a pour objectif d'éviter que les sociétés, par le biais des *management fees*, réduisent leur base taxable en Nouvelle-Calédonie ; un tel objectif ne saurait être poursuivi au travers d'un GIE, puisque celui-ci de par sa structure même, ne vise qu'à répartir des coûts entre ses membres ;

- les charges en litige n'ont pas la nature de frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ; les charges relatives aux frais de conservation des valeurs mobilières ne sont pas des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;

- les prestations informatiques dites de « back office » correspondent à des services de production bancaire et n'ont pas la nature de frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;

- elle combat utilement la présomption de transfert de bénéfices du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ; la prestation de maintenance de logiciels pour laquelle la société a produit à l'administration une facture ne relève pas du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ; les charges de coopération technique que sont les commissions sur titres ont été facturées dans l'intérêt direct de l'exploitation de l'établissement stable calédonien à des prix raisonnables qui représentent à peine 3 % des recettes que tire l'établissement BNPP NC de la conservation de ces titres auprès de ses clients ;

- les prestations informatiques correspondent à des services de production bancaire ; au titre de l'exercice 2015, ces prestations ont représenté un total de 2,6 millions d'euros. Régies par le contrat-cadre conclu entre elle et BNP PARIBAS S.A., en date du 31 août 2012, ces prestations font l'objet de différents contrats d'application ; ces prestations correspondent toutes à de la production ou de la maintenance d'applications ou d'outils utilisés en 2015 par la société dans le cadre de son activité courante, ainsi qu'il en est justifié dans les annexes produites, ce qui atteste indubitablement de leur utilité pour l'exploitation de la succursale néo-calédonienne et, même, de leur caractère indispensable pour le fonctionnement de cette dernière ; par ailleurs, ces prestations ont été facturées sur la base du prix de revient constaté en 2012 chez le prestataire, qui ne fait pas toujours l'objet d'une indexation ; ces modalités de facturation ne traduisent en aucun cas un transfert de bénéfices au profit du siège français de BNPP ; les prestations informatiques ont été engagées dans l'intérêt direct de l'exploitation de l'établissement stable BNPP NC et reflètent un prix de pleine concurrence ;

- pour ses opérations elle utilise le système informatique Atlas 2, progiciel de gestion intégré qui explique que les prestations ne puissent être fournies que par le siège (SA BNPPB) ; le métier de la banque est de permettre à ses clients d'opérer des placement sous forme de valeurs mobilières ; cette activité requiert que des services soient rendus à l'établissement stable par la SA BNPPB ; les services facturés correspondent à des frais de transaction et à des frais de

tenue de compte-titres ; ils sont répercutés sur le prix des services facturés aux clients de BNPP NC ;

- dans le cadre de l'utilisation du système informatique Atlas 2, il est indispensable pour la filiale locale que soit mise en place une liaison internationale spécialisée. Le système d'information de BNPP NC étant hébergé à Paris, les prestations concernées permettent d'assurer une liaison sécurisée entre BNPP NC et la Métropole, avec notamment des relais australien et singapourien ; les prestations afférentes à cette liaison internationale spécialisée ont été engagées dans le strict intérêt de la succursale calédonienne de BNPP NC, à un prix reflétant des conditions de pleine concurrence ;

- correspondant intrinsèquement au coût facturé par un prestataire tiers au groupe BNP Paribas, les dépenses de maintenance de logiciels « microfoc server express » sont imputables aux services de maintenance rendus à BNPPNC ; la commission d'intermédiation perçue par la société BNP Paribas Procurement Tech représentant au plus 2,6 % dudit coût, ces dépenses doivent être regardées comme entièrement déductibles ; ces prestations de maintenance ont été engagées dans le strict intérêt de la succursale calédonienne de BNPP NC et à des prix correspondant à une valeur de marché ;

- BDSI, filiale marocaine dédiée aux services informatiques du groupe BNP Paribas, assure la maintenance évolutive ; elle facture ses interventions à BNPP NC « à l'incident » ou en fonction de « services spécifiques » ; les services sont facturés au temps passé par les personnels concernés, selon un taux journalier spécifique ; les tarifs journaliers sont inférieurs à ceux qui aurait pu être pratiqués dans l'hypothèse où ces services auraient été rendus par des prestataires métropolitains du groupe BNP Paribas S.A où le coût du travail est sensiblement plus élevé ; il en résulte que les prestations d'études et de développements informatiques ont été engagées dans l'intérêt direct de la succursale néo-calédonienne de BNPP NC et à des prix correspondant à une valeur de marché ; elle combat donc là encore utilement la présomption de transfert de bénéfices du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;

- le GIE Océan, dont BNPP NC est membre depuis sa création réalise, pour le compte de cette dernière, des prestations de contrôle comptable, de reporting comptable et réglementaire, et de maîtrise d'ouvrage comptable et réglementaire ; ces prestations sont également essentielles à l'exercice de l'activité de BNPP NC ; leur défaut de réalisation conduirait à des sanctions prises par le régulateur, qui pourrait, le cas échéant, entraîner, la perte, par BNPP NC, de sa licence bancaire sur place ; les prestations comptables et fiscales ont été engagées dans le strict intérêt de la succursale calédonienne de BNPP NC et facturées à des prix non excessifs, ici encore la présomption de transfert de bénéfice est utilement combattue ;

- l'administration, se référant aux travaux parlementaires, prétend à tort que le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, en dépit de sa rédaction, vise toutes les entités liées, quelle que soit leur forme ; l'article 21 V du code des impôts a pour objectif d'éviter que les sociétés, par le biais des management fees, réduisent indûment leur base taxable en Nouvelle-Calédonie ; il est évident qu'un tel objectif ne saurait être poursuivi au travers d'un GIE, puisque celui-ci, de par sa structure même, ne vise qu'à un partage des coûts entre ses membres, dont il prolonge l'activité ; les prestations rendues par le GIE Océan s'apparentent à des charges de personnel et prestations externes qui seraient déductibles sans restriction en application des dispositions du Code des impôts calédonien ;

- l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 est illégal ;

- la société a déjà été soumise à des impôts de distribution au taux conventionnel plafonné de 10 %, et ne peut donc être soumise à la CCS au taux de 5 % ; le raisonnement suivi par la Cour administrative d'appel de Paris dans son arrêt du 26 juin 2019 n° 18PA02569, en ce qui concerne les stipulations du a) du 2 de l'article 9 de la convention fiscale de 1983, doit nécessairement être transposé au 8 de ce même article, lequel institue un plafond de retenue à la source de 10 % sur les bénéficiaires d'établissement stable ayant supporté l'impôt sur les sociétés ;

- si les commissions perçues par la société sont la contrepartie d'un service rendu par la société aux commerçants elles doivent être exonérées de TSS ; l'application de cette exonération est une pratique de l'ensemble des institutions bancaires calédoniennes ; cette position a été exprimée dans un rescrit adressé à la Westpac, le 17 mai 1994 ;
- cette doctrine a été publiée au journal officiel de Nouvelle-Calédonie ; la société s'est abstenue à bon droit de facturer de la TSS à ses clients au titre de ces opérations ;
- la nature juridique des produits ne permet pas de considérer qu'ils se trouvent dans le champ d'application de la taxe sur les opérations financières (TOF) ; les produits en litige ne sauraient être considérés comme la contrepartie d'une opération au sens de la TOF ; ils sont par conséquent, hors du champ de la TOF et ne peuvent donc être soumis à cet impôt ;
- la Nouvelle-Calédonie ne respecte pas les règles de la charge de la preuve en matière de transfert de bénéfices.

Par un mémoire distinct, enregistré le 6 septembre 2019, la SA BNP Paribas, représentée la société d'avocats Fidal, demande la transmission au Conseil d'Etat, sur le fondement de l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958, de la question prioritaire de constitutionnalité portant sur les dispositions de la loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015.

Un mémoire en réponse au mémoire QPC de la SA BNP Paribas a été enregistré le 27 septembre 2019 par lequel la Nouvelle-Calédonie demande au tribunal de rejeter la demande de renvoi au Conseil d'Etat de la question prioritaire de constitutionnalité formulée par la SA Casden Banque Populaire.

Des mémoires ont été enregistrés les 14 mai et 17 juillet 2020 présentés par la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête.

La Nouvelle-Calédonie fait valoir qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

Vu :

- la décision du 10 juillet 2019 par laquelle les services fiscaux ont rejeté la réclamation présentée le 16 avril 2019 par la société BNP Paribas ;
- l'ordonnance n° 1900373 du tribunal par laquelle la question prioritaire de constitutionnalité de la société BNP Paribas a été transmise au conseil d'Etat ;
- la décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020 société Casden banque Populaire à l'occasion de laquelle la BNP Paribas est intervenue et a présenté des observations ;
- les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative 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° 2015-5/GNC du 18 décembre 2015 plafonnant la déductibilité fiscale des frais généraux encourus par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie ;
- l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 relatif au plafonnement de la déductibilité des frais généraux encourus par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie ;

- le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et notamment le V de son article 21 ;
- le code des assurances ;
- le code civil ;
- le code de commerce ;
- 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 Mme Peuvrel, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La société BNP Paribas dont le siège social est aujourd'hui situé en Nouvelle-Calédonie a exercé jusqu'au 10 mai 2017 par le biais d'un établissement stable une activité de commerce de banque dont le siège social se situait à Paris (France). Cette société a fait l'objet pour la période du 19 décembre 2016 au 25 mai 2018 d'une vérification de comptabilité qui a concerné les exercices clos aux 31 décembre 2014 et 2015 à l'issue de laquelle l'administration fiscale calédonienne lui a notifié des rappels d'impôts sur les sociétés, à la taxe de solidarité sur les services (TSS), à la taxe sur les opérations financières (TOF), à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) et par voie de conséquence à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS), à la contribution sociale additionnelle (CSA) et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM). Postérieurement à la réclamation présentée par la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie le 16 avril 2019 le service a maintenu des redressements à l'impôt sur les sociétés (IS), à la taxe de solidarité sur les services (TSS), à la taxe sur les opérations financières (TOF) et à la contribution calédonienne de solidarité (CCS) dont la société demande dans la présente instance, le dégrèvement.

Sur les conclusions tendant à transmettre une question prioritaire de constitutionnalité au Conseil d'Etat :

2. Par une ordonnance n° 1900373 le tribunal a transmis au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité présentée par la société BNP Paribas dans un mémoire distinct enregistré le 6 septembre 2019. Par suite, et sans qu'il soit besoin d'apprécier l'utilité de la demande, les conclusions tendant à transmettre au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité doivent être regardées comme étant devenues sans objet.

Sur les conclusions à fin d'annulation de la décision de rejet de la réclamation préalable :

3. 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 la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie tendant à demander l'annulation de la décision du

10 juillet 2019 par laquelle la Nouvelle-Calédonie a rejeté partiellement sa réclamation préalable sont irrecevables et doivent être rejetées.

Sur la légalité de l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016:

4. La société BNP Paribas soutient que l'article 2 de l'arrêté du 2 mars 2016 pris pour l'application de la loi du pays de 2015 qui modifie le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie a fixé en méconnaissance de l'article 99 de la loi organique des règles d'assiette des frais au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

5. Aux termes du 2° de l'article 99 de la loi organique du 13 mars 1999 susvisée : « (...) *Les lois du pays interviennent dans les matières suivantes (...): « Règles relatives à l'assiette et au recouvrement des impôts, droits et taxes de toute nature. »*. Pour l'application de ces dispositions il appartient au législateur calédonien de déterminer les limites à l'intérieur desquelles le pouvoir réglementaire est habilité à arrêter l'assiette d'une imposition. En vertu de l'article 1^{er} de la loi du Pays n° 2015-5/GNC du 18 décembre 2015 modifiant le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie il appartient au pouvoir réglementaire de déterminer les services extérieurs à prendre en compte pour le calcul des 5 % de frais généraux déductibles. L'article 6 de cette même loi du Pays du 18 décembre 2015 habilite la Nouvelle-Calédonie à préciser par arrêté les dispositions de la loi du Pays modifiant le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

6. Il résulte de l'instruction et notamment des travaux préparatoires de la loi du Pays du 18 décembre 2015 que le législateur calédonien a entendu plafonner la déductibilité des frais généraux qui comprennent les frais de direction, d'administration générale, d'assistance administrative et technique, les rémunérations des prestations de service diverses, les refacturations de personnels et les éventuelles locations et amortissements encourus qui ont la nature de charges indirectes de production. Ainsi, en excluant du dispositif du plafonnement les charges directes de production au même titre que les achats, mise à disposition de personnel et charges financières, la Nouvelle-Calédonie s'est bornée comme l'y invitait l'article 6 de la loi du pays du 18 décembre 2015 et sans méconnaître le 2° de l'article 99 de la loi organique du 13 mars 1999 à préciser l'assiette des frais généraux soumis au plafonnement du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Par suite, les conclusions aux fins d'annulation de l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 relatif au plafonnement de la déductibilité des frais généraux encourus par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie doivent être rejetée.

Sur la constitutionnalité du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie :

7. A l'appui de sa requête la société BNP Paribas a produit un mémoire QPC dans lequel elle a soutenu que les dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie sont entachées d'incompétence négative et contreviennent à l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, portent atteinte à l'exercice du droit de propriété et au principe de la liberté d'entreprendre et méconnaissent les principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Le Conseil d'Etat n'a pas transmis la demande de la société mais a invité la société BNP Paribas à se constituer devant le Conseil Constitutionnel dans l'instance Société Casden Banque Populaire présentant à juger les mêmes questions. Le Conseil Constitutionnel aux points 18 à 21 de sa décision n° 2019-819

QPC du 7 janvier 2020 qui vise les observations et intervention présentées le 28 octobre 2019 pour la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie a relevé dans sa décision qu'il ressort des travaux préparatoires de la loi du pays du 28 décembre 2015 que par le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, le législateur du pays a entendu lutter contre les transferts indirects de bénéfices consistant pour les entreprises établies en Nouvelle-Calédonie à réduire leur bénéfice imposable en surévaluant le montant des frais généraux qu'elles acquittent à des entreprises situées hors de ce territoire avec lesquelles elles entretiennent des liens. Le législateur calédonien a donc poursuivi l'objectif de valeur constitutionnel de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Pour ce faire, le législateur du pays a établi une présomption de transfert indirect de bénéfices correspondant à la part des frais généraux excédant 5 % du montant des services extérieurs payés par une entreprise établie en Nouvelle-Calédonie à des entreprises situées en dehors de la Nouvelle-Calédonie et avec lesquelles elle est liée. Ce faisant, il a tenu compte des possibilités de transferts indirects de bénéfices dont disposent les entreprises situées hors de la Nouvelle-Calédonie à l'égard desquelles l'administration ne dispose pas des mêmes pouvoirs de vérification et de contrôle que sur les entreprises situées en Nouvelle-Calédonie. Ainsi, et eu égard au plafond de déduction retenu, le législateur du pays s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels pour établir cette présomption de transfert indirect de bénéfices.

8. Ainsi, la société ne peut utilement soutenir que les dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie seraient contraires à la constitution, la décision du Conseil Constitutionnel n° 2019-819 du 7 janvier 2020 ayant regardé le mécanisme de plafonnement de la déductibilité de ces frais engagés par les entreprises calédoniennes à 5 % de leurs services extérieurs auprès d'entreprises situées en dehors de la Nouvelle-Calédonie avec lesquelles elles sont liées, sous la réserve que l'entreprise calédonienne soit autorisée à apporter la preuve que la part non déductible des frais généraux ne correspond pas un transfert indirect de bénéfices, conforme à la Constitution.

Sur le bien fondé de l'imposition des charges facturées à l'établissement stable :

9. L'activité de banque de l'établissement stable en Nouvelle-Calédonie de la société BNP Paribas a nécessité une assistance administrative et technique qui a été rendue principalement par trois sociétés auquel cet établissement stable appartient, soit les SA BNPP, BNPP Procurement Tech, et le GIE Océan. Le service à l'occasion de la vérification de comptabilité de l'établissement stable a réintégré au titre des exercices clos en 2015 des charges externes qu'il a regardées comme des frais généraux au sens de l'article V du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour un montant de 406 791 808 francs CFP.

En ce qui concerne l'application de la convention fiscale franco-calédonienne :

10. La société BNP Paribas soutient que l'article 7 de la convention fiscale n'exclut pas du bénéfice imposable la déductibilité des charges indirectes de production et ne contient aucune restriction à la déductibilité des dépenses de direction et des frais généraux d'administration. Ainsi, le dispositif prévu au V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie méconnaît le principe de pleine concurrence prévu par la convention fiscale franco-calédonienne en posant une présomption irréfragable visant à caractériser un transfert de bénéfice à l'étranger.

11. L'article 7 de la convention conclue entre le gouvernement de la République Française et le conseil de gouvernement de la Nouvelle-Calédonie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale, approuvée par la loi du 26 juillet 1983, qui a le

caractère d'une disposition de droit interne ayant valeur législative, stipule que : « 1. *Les bénéficiaires d'une entreprise d'un territoire ne sont imposables que dans ce territoire, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéficiaires de l'entreprise sont imposables dans l'autre territoire mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables à cet établissement stable.* 3. *Pour déterminer les bénéficiaires d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans le territoire où est situé cet établissement stable, soit ailleurs.* ». Son article 22 évite la double imposition en prévoyant, pour les impôts calédoniens, que les revenus autres que ceux qui proviennent de dividendes et de redevances sont exonérés, notamment, de l'impôt calédonien sur les sociétés « *lorsque ces revenus sont imposables en France, en vertu de la présente Convention. Toutefois, aucune exonération n'est accordée si les revenus en cause ne sont pas imposables en France, en vertu de la législation interne* ».

12. Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition et si, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie avant de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale. Surtout, la convention conclue entre le gouvernement de la République Française et le conseil de gouvernement de la Nouvelle-Calédonie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale approuvée et publiée par la loi n° 83-676 du 26 juillet 1983 n'a pas le caractère d'un accord international mais d'un acte de droit interne de valeur législative (CC n° 83-160 DC du 19 juillet 1983 et Conseil d'Etat Assemblée 19 avril 1991, Faure n° 55242, 80698 et 88820).

13. En vertu de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie le bénéfice net, servant de base à l'impôt sur les sociétés et activités métallurgiques ou minières, est établi sous déduction de certaines charges. Aux termes du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans sa rédaction issue de l'article 7 de la loi du pays n° 201565 du 18 décembre 2015 applicable à compter du 30 décembre 2015 : « *Les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie peuvent déduire du montant de leur bénéfice imposable, la quote-part des frais généraux supportés au lieu du siège social ou de la direction, afférente aux activités exercées en Nouvelle-Calédonie, dans la limite de 5 % du montant des services extérieurs. Au sens de la comptabilité privée, nécessités par lesdites activités. Un arrêté du gouvernement précise les services extérieurs à prendre en compte pour l'application de cette disposition. Cette déduction est subordonnée aux conditions cumulatives suivantes : 1. les frais affectés aux activités exercées en Nouvelle-Calédonie ont été engagés dans l'intérêt direct des entreprises en Nouvelle-Calédonie ; 2. les entreprises joignent à leur déclaration de résultats un relevé des frais généraux encourus et un état de détermination du montant déductible de frais généraux conformes à des modèles établis par l'administration.* ». Aux termes de l'article 2 de l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 relatif au plafonnement de la déductibilité des frais généraux encourus par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction en dehors de la Nouvelle-Calédonie : « *Article 2 : Les dispositions du V de l'article 21 du code des impôts s'appliquent aux frais et charges de toute nature affectés à une entreprise calédonienne par son siège social ou par une société liée au sens de la disposition légale précitée, établi(e) en dehors de la Nouvelle-Calédonie, à l'exception toutefois de ceux afférents : 1° aux achats de marchandises, matières premières et fournitures ; 2° aux autres charges directes de production, y compris la mise à disposition de personnel lorsque ce dernier est directement affecté à la production ; 3° aux charges financières. Article 3 : 1. le montant des*

services extérieurs d'une entreprise auquel il est fait référence au V de l'article 21 du code des impôts, s'entend du total des montants qui lui sont facturés relevant des rubriques énumérées en annexe I au présent arrêté. ». Les dispositions combinées du paragraphe V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans sa rédaction issue de la loi du 18 décembre 2015 et de l'arrêté du 2 mars 2016 pris pour son application fixent un plafond à la déduction des frais généraux qu'une entreprise installée en Nouvelle-Calédonie paie à son siège social ou à la direction située en dehors de la Nouvelle-Calédonie ou à une entreprise avec laquelle elle est liée et qui n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie.

14. Les stipulations de la convention fiscale et notamment le paragraphe 3 de l'article 7 rappelé ci-dessus ont seulement pour objet de déterminer les dépenses imputables à l'établissement stable pour la détermination des bénéficiaires qui lui sont imputables et ne font pas obstacles à la mise en œuvre des dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Les stipulations du paragraphe 3 de l'article 7 de la convention fiscale franco-calédonienne n'ont en outre pas pour objet de préciser les règles de déductibilité des frais généraux lesquelles sont définies conformément au 2° de l'article 99 de la loi organique du 13 mars 1999 par le droit local calédonien. Enfin, la décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020 a retenu une présomption simple et non pas irréfragable comme l'allègue la société, de transfert indirect de bénéfice qui peut être combattue par tout moyen notamment en démontrant que le prix des services obtenus ne méconnaît pas le principe de pleine concurrence. Par suite, le moyen tiré de ce que les stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-calédonienne feraient obstacle à la mise en œuvre des dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie doit être écarté.

En ce qui concerne l'application du droit communautaire :

15. La société soutient que l'article 21-V du code des impôts, en interdisant la déductibilité fiscale de certaines prestations de services rendues par des entités liées, entraîne une restriction aux paiements relevant de la balance des paiements courants entre résidents de l'Union et des Pays et territoires d'Outre-mer (PTOM), et contrevient ainsi aux dispositions de l'article 59-1 de la décision 2013/755/UE. L'activité de la société BNP Paribas est régie par le code des impôts de Nouvelle-Calédonie et la convention fiscale franco-calédonienne qui a la valeur d'une loi du Pays et non pas par le droit communautaire qui ne trouve pas, s'agissant de la déductibilité des frais généraux facturés par le siège à son établissement stable, à s'appliquer. La société requérante ne peut utilement soutenir qu'en plafonnant la déductibilité des frais généraux, le V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie a méconnu les règles et les principes qui interdisent les restrictions au paiement posées par le droit communautaire.

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale calédonienne :

16. Il résulte de l'instruction et notamment de la notification de redressement du 25 juin 2018 que le service a réintégré dans les résultats de la société BNP Paribas des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour un montant total de 406 791 808 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015, soit une imposition supplémentaire à l'impôt sur les sociétés d'un montant de 2 638 767 997 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015. Le service a réintégré au résultat imposable les frais généraux en litige au motif que leur mode de facturation trop global et forfaitaire ne permet pas de les rattacher précisément aux services fournis par les entreprises étrangères, ne peut conduire à les regarder comme des charges directes de production. Ce faisant le service a considéré les charges externes

comptabilisées par l'établissement stable comme des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui instaure une présomption de transfert de bénéficiaire au profit de l'établissement dont le siège social est situé en métropole et plafonne en conséquence à 5 % le montant des frais déductibles dans les charges de l'établissement stable.

17. La société soutient que la facturation des prestations informatiques réalisée sur la base du temps machine n'est pas forfaitaire ni liée au chiffre d'affaires réalisé. Toutefois, et sans que le service ne puisse utilement se prévaloir de la doctrine administrative du 12 septembre 1992 BOI-IS-champ-60-10-40 n° 440, il résulte de l'instruction que les commissions de suivi, pilotage et assistance facturées le 1^{er} avril 2015 (facture n° 2015-4-F013171) pour un montant de 2 568 018 francs CFP (soit 19 988 euros) effectuées par une société tiers au groupe BNP Paribas dans le cadre d'un contrat de maintenance « microfocus » sont des prestations annuelles forfaitaires, sans détermination d'un coût unitaire, qui ne peuvent être affectées directement au coût de réalisation d'un service déterminé mais participent au fonctionnement de l'entreprise dans son ensemble et sont par conséquent, des charges de production relevant des frais généraux soumis à plafonnement. Il n'est pas contesté que le contrat cadre d'application et de prestation de service informatique référencé ITCC2012-30 prévoit que l'objet même de ce contrat est de fournir un système informatique complet utilisé par l'ensemble des services de la banque et dont le mode de facturation ne permet pas d'imputer directement ces charges à la réalisation d'une prestation identifiable lesquelles ont, par suite, le caractère de charges indirectes de production et correspondent à des frais généraux soumis à plafonnement. Le service relève aussi sans être contredit que les conditions financières des contrats Atlas 2 et Swift Sibes montrent que le coût des charges informatiques correspond à une ventilation forfaitaire des dépenses du groupe sur chaque filiale en application d'une clé de répartition. Il n'est pas non plus utilement contesté que le contrat de service de télécommunications et services auxiliaires entre BNP Paribas Net Limited et la SA BNP Paribas Nouvelle-Calédonie du 18 décembre 2006 prévoit que les prestations fournies par BNP Paribas Net Limited pour l'ensemble du Groupe BNP Paribas sont facturées trimestriellement et forfaitairement. De même, les opérations de prestations d'assistance informatique bénéficient à l'ensemble des services et participent au fonctionnement général de l'entreprise. Ainsi, les frais facturés au titre de l'exercice clos en 2015, comptabilisés dans des comptes de charges de classe 63 « services extérieurs » par l'établissement stable en Nouvelle-Calédonie, sont des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui correspondent à des charges indirectes au sens de l'arrêté du 2 mars 2016 dont le coût est imputable au fonctionnement général de l'établissement stable de la société BNP Paribas. Par ailleurs, la circonstance que les prestations comptables et fiscales sont facturées trimestriellement à l'établissement stable BNP Paribas Nouvelle-Calédonie par le GIE Océan pour le compte des sociétés du groupe BNP Paribas liées à l'établissement stable calédonien, n'a pas pour effet d'exclure du champ d'application du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, les factures émises par le GIE qui n'a pas de personnalité morale distincte de celle des sociétés qu'il regroupe. C'est à bon droit et, sans méconnaître aucune disposition du code civil ou du code de commerce ni aucune règle comptable que le service a regardé les charges externes facturées de manière forfaitaire pour un montant de 406 791 808 francs CFP et comptabilisées au titre de l'exercice clos en 2015 par l'établissement stable comme des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

18. Aux termes du 1 de l'article 21 du code général des impôts applicable en matière d'impôt sur les sociétés : « *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : / 1° Les frais généraux de toute nature (...)* ». Aux termes des dispositions combinées du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie rappelées au point 3 la déduction de 5% du montant des charges externes est subordonnée aux

conditions cumulatives suivantes : « 1. les frais affectés aux activités exercées en Nouvelle-Calédonie ont été engagés dans l'intérêt direct des entreprises en Nouvelle-Calédonie 2. les entreprises joignent à leur déclaration de résultats un relevé des frais généraux encourus et un état de détermination du montant déductible de frais généraux conformes à des modèles établis par l'administration. ». Ainsi, s'agissant des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie le Conseil Constitutionnel a regardé la facturation de frais généraux par le siège social à un établissement stable Calédonien comme établissant une présomption de transfert de bénéfice pour la part des frais généraux excédant 5 % du montant des services.

19. Le Conseil Constitutionnel dans sa décision QPC du 7 janvier 2020 juge que pour l'application du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie le législateur du pays a établi une présomption simple et que la part des frais généraux excédant 5 % du montant des services extérieurs constitue un transfert indirect de bénéfices. Le Conseil Constitutionnel précise au point 21 de cette même décision n° 2019-819 QPC que les dispositions du ce même article V de l'article 21 ne sauraient sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques faire obstacle à ce que l'entreprise soit autorisée à apporter la preuve que la part de ses frais généraux qui excède le montant de 5 % de ses services extérieurs ne correspond pas à un transfert indirect de bénéfices. Ainsi, qu'il a été dit au point 16 les charges en litige ont la nature de frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Les dispositions de ce même V de l'article 21 établissent une présomption de transfert indirect de bénéfice pour le montant des frais généraux excédant 5 % du montant des services extérieurs sous réserve d'établir des liens de dépendances qui peut être combattue par tous moyens de preuve. Il appartient alors au contribuable, pour l'application des dispositions précitées du code général des impôts de la Nouvelle-Calédonie, d'apporter la preuve de l'absence de transfert de bénéfice en justifiant dans le cadre de la procédure d'imposition ou devant le juge de l'impôt de l'existence et de la valeur de contreparties au moins équivalentes à l'avantage consenti ou par la production de justificatifs suffisants de démontrer que les avantages consentis étaient indispensables à la conduite de l'activité compte tenu de l'état du marché et des conditions de la concurrence et qu'à défaut un bénéfice plus élevé n'aurait pu être réalisé.

20. Pour apporter la preuve qui lui incombe que les frais généraux exposés au lieu du siège social sur le montant desquels la société a versé la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés ne correspondent pas à un transfert de bénéfice au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et sont déductibles du résultat fiscal, la société BNP Paribas fait valoir qu'elle justifie que les charges redressées ont été exposées dans son intérêt direct, à des prix reflétant des conditions de prix de pleine concurrence. Toutefois, la société requérante ne démontre pas que les prix pratiqués entre elle et son établissement stable sont des prix de pleine concurrence compte tenu de l'état du marché en Nouvelle-Calédonie en se bornant à alléguer sans produire de justificatifs suffisants, en premier lieu, que les charges de coopération technique qui représentent 3 % des recettes que tire la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie de la conservation des titres mobiliers ont été facturés à des prix raisonnables, en deuxième lieu, que les études et développements informatiques que la BDSI, filiale marocaine, facture en fonction des services spécifiques, à l'incident ou selon le temps passé à un taux journalier spécifique sont chiffrés au prix de revient, en troisième lieu, que les commissions de suivi, pilotage et assistance facturées le 1^{er} avril 2015 à un prix forfaitaire majoré d'une commission pour un montant de 2 568 018 francs CFP ont été effectuées par une société tiers au groupe BNP Paribas alors au demeurant que la facture du 1^{er} avril 2015 a été émise par une société liée BNP Tech sans que soient produits au dossier aucun élément de comparaison démontrant que ce prix ne correspond pas à un prix de transfert, enfin, que le mode de facturation des prestations afférentes aux liaisons internationales spécialisées est cohérent avec les pratiques admises

puisqu'il correspond au coût facturé par les opérateurs majoré d'une marge de 6 % alors qu'il n'est pas non plus démontré par la production d'éléments de comparaison que ce prix ne corresponde pas à un prix de transfert. La société BNP Paribas ne justifie pas davantage que les prix facturés à l'établissement stable sont des prix de pleine concurrence en relevant que les prestations du GIE Océan sont fixés à prix coûtant suivant une clé de répartition fondée sur l'effectif affecté aux différentes activités réalisées pour le membre concerné, sans recherche de profit. En outre, si la société soutient que le système informatique Atlas 2 qu'elle utilise est essentiel au fonctionnement de l'établissement stable, elle ne démontre pas que les services dont elle bénéficie de la part du groupe ne pourraient pas lui être rendus par des entreprises indépendantes. La société ne démontre pas non plus que l'avantage était indispensable à la conduite de l'activité de son établissement stable et qu'à défaut un bénéfice plus élevé n'aurait pu être réalisé et sa politique commerciale en Nouvelle-Calédonie entravée. La SA société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie ne peut pas davantage soutenir que les frais généraux litigieux qu'elle regarde comme déductibles au sens du I de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie seraient en conséquence de cette déductibilité, aussi déductibles sur le terrain du V de l'article 21 de ce même code des impôts alors qu'ainsi que l'a jugé le Conseil Constitutionnel dans sa décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020, en plafonnant la déductibilité des frais généraux, les dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ont institué une différence de traitement entre les entreprises pour la déductibilité de leurs frais généraux, selon que le siège social, la direction de l'entreprise à laquelle elles sont liées, auquel ces frais ont été payés, est située ou non hors du territoire de la Nouvelle-Calédonie. Ainsi, la SA société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie ne démontre pas que les frais engagés l'aient été dans l'intérêt direct de l'entreprise et que l'avantage consenti à l'établissement stable ne s'est pas traduit par un transfert de bénéfice. Il suit de là, que la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie qui ne combat pas utilement la présomption de transfert de bénéfices n'est pas fondée à demander la décharge des redressements à l'impôt sur les sociétés (IS) qui ont été mis à sa charge au titre des exercices clos les 31 décembre 2014 et 2015.

Sur la taxe de solidarité sur les salaires :

21. L'établissement stable de la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie a enregistré dans sa comptabilité des commissions perçues à raison d'opérations réalisées par carte de paiement bancaire (CB) sur lesquelles elle n'a pas collecté de taxe de solidarité sur les services (TSS) au motif que ces produits étaient des « *commissions versées entre organismes financiers sur opérations de CB* » exonérées de l'application de la taxe de solidarité sur les services (TSS) en application de l'article Lp. 918 J 13° du code des impôts de Nouvelle-Calédonie.

22. Aux termes de l'article Lp. 918 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie dans sa rédaction issue de la loi de Pays n° 2001-013 du 31 décembre 2001 applicable au présent litige : « *III- Sont notamment considérés comme des prestations de services, cette liste n'étant pas limitative : (...) les opérations bancaires et financières.* ». Aux termes de l'article Lp. 918 J : « *Sont exonérées de la taxe : (...) 13°) Les commissions versées entre organismes financiers à raison des opérations réalisées par carte de crédit.* ».

23. Aux termes de l'article Lp. 983 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie: « *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 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. / La même garantie bénéficie au contribuable, lorsque celui-ci démontre que l'interprétation du texte fiscal qui fait l'objet du différend, avait été, à l'époque, formellement admise dans une réponse individuelle qui lui avait été adressée suite à une demande de renseignements écrite, par le directeur des services fiscaux ou un agent de catégorie A ayant reçu spécialement délégation du président du gouvernement pour signer les réponses comportant une interprétation d'un texte fiscal, sous réserve que la réponse soit, elle-même, le cas échéant, conforme aux instructions, circulaires et réponses déjà publiées. / La garantie prévue au deuxième alinéa est applicable dans les mêmes conditions, lorsque la réponse individuelle à la demande de renseignements écrite du contribuable de bonne foi ou de son représentant habilité à cet effet, porte sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Le contribuable ne peut se prévaloir que des réponses qui lui ont été officiellement adressées et dans la mesure où la question a été posée de façon précise et complète. / En cas de changement de législation, les interprétations de textes fiscaux données par l'administration ne sont pas invocables pour l'application de la nouvelle législation. / Ne constituent pas des textes fiscaux pour l'application de cet article, les textes relatifs à la procédure d'imposition et au bienfondé des pénalités ».

24. La société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie se prévaut d'une doctrine relative à la taxe générale sur les prestations de services (TGPS) pour soutenir que les commissions versées entre organismes financiers sur les opérations de cartes bleues sont exonérées de l'application de taxe de solidarité sur les services (TSS) et relève que l'ensemble des institutions bancaires ont regardé les principes applicables en matière de TGPS applicables aux taxes qui l'ont remplacé et notamment à la TSS. Une réponse n° 752 a été publiée le 17 mai 1994 au journal officiel de Nouvelle-Calédonie (JONC) sur le régime d'imposition des opérations monétiques qui précise que : « *En tout état de cause la commission prélevée au commerçant par l'établissement bancaire en cas de paiement par carte de crédit ou de paiement n'est pas assujettie à la TGPS* ».

25. Toutefois, la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie ne peut utilement se prévaloir sur le terrain de l'article Lp. 983 du code des impôts rappelé au point 23 de la doctrine administrative qui interprète une législation relative à la taxe générale sur les prestations de services (TGPS) (délibération n° 455 du 28 décembre 1993 portant création d'une taxe générale sur les prestations de service) qui ne lui est pas applicable pour l'assujettissement à la TSS et, alors au demeurant que l'exonération de taxe de solidarité sur les services prévue à l'article Lp 918 J du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ne concerne que les commissions entre organismes financiers et non celles entre un organisme financier et un commerçant. En outre, il n'est pas contesté par la société que les commissions perçues de commerçants, à raison des opérations réalisées par carte bancaire, constituent la contrepartie de services bancaires et financiers fournis par la banque à ce dernier, dont notamment une garantie de paiement. Par suite, le moyen tiré de ce que les opérations litigieuses ne pourraient être taxées à la taxe de solidarité sur les services (TSS) doit être écarté.

Sur les redressements à la taxe sur les opérations financières (TOF) :

26. Aux termes de l'article 517 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie applicable au litige : « *Il est institué une taxe sur les opérations financières qui s'applique aux intérêts, arrérages et tous autres produits perçus par les banques et les établissements financiers exerçant une activité en Nouvelle-Calédonie en matière de 1°) créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, 2°) cautionnement en numéraires, 3°) comptes courants consécutifs à l'ouverture de crédits par les banques et les établissements financiers.* ». Aux

termes de l'article 522 du même code : « *La taxe est liquidée sur le même montant brut des intérêts, arrérages et tous autres produits des valeurs désignées à l'article 517.* ».

27. La société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie conteste les redressements opérés à la taxe sur les opérations financières (TOF) au titre de l'exercice clos en 2015 sur les remboursements anticipés de prêts au motif que les dispositions de l'article 517 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ne sont pas applicables. La société fait valoir que la somme versée par un client lorsqu'il rembourse de manière anticipée le prêt contracté avec un établissement bancaire y compris les commissions et frais de dossiers y afférents a le caractère d'une indemnité, visant à dédommager le prêteur de l'inexécution par l'emprunteur de ses obligations contractuelles. Toutefois, les indemnités de remboursement anticipé de prêt sont versées en exécution de la convention de prêt. Ces sommes ont donc pour l'application des dispositions combinées rappelées ci-dessus des articles 517 et 522 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie la nature d'un profit tiré d'une créance dont aucune autre disposition du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, ne prévoit l'exonération. Par suite, la société BNP Paribas n'est pas fondée à demander la décharge des rappels de taxe sur les opérations financières en droit et pénalités auxquels elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2015 pour un montant en droit de 27 294 171 francs CFP et en pénalités de 3 056 947 francs CFP.

Sur l'application d'un taux global d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) conventionnellement plafonné :

28. La société BNP Paribas demande au tribunal de la décharger de la contribution calédonienne de solidarité (CCS) en droits et pénalités pour un montant de 20 339 590 francs CFP correspondant à 5 % du montant des frais généraux d'un montant de 406 792 808 francs CFP réintégrés dans le résultat de l'exercice clos en 2015 et qui ont la nature de revenus distribués payée par elle alors que le taux plafond global fixé par les stipulations de l'article 9-8 de la convention fiscale franco-calédonienne pour l'imposition des distributions est limité à 10 %.

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

30. 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 : « (...) 1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un territoire à un résident de

l'autre territoire sont imposables dans cet autre territoire. 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) (...) ».

31. Il résulte de l'instruction que conformément aux stipulations de la convention fiscale franco-calédonienne rappelées ci-dessus, les bénéficiaires des établissements stables ayant la nature de revenus distribués, les services fiscaux ont appliqué pour l'exercice clos en 2015 un taux global d'imposition de 10 % du montant brut des sommes distribuées conformément au plafonnement conventionnel. La société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie regarde la CCS au taux de 5 % comme étant un impôt analogue à ceux visés par les stipulations de la convention et comme devant être prise en compte pour le calcul du plafonnement de 10 % de l'imposition globale des revenus distribués et demande en conséquence la décharge du supplément d'IRVM auquel elle a été assujettie.

32. Les revenus réputés distribués en 2015 correspondant aux frais généraux pour le montant de 406 791 808 francs CFP ont été imposés à la CCS au taux de 5 %. Ces revenus sont imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Il résulte de l'instruction que la contribution calédonienne de solidarité instaurée par la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014, contrôlée et recouvrée selon les articles 12 à 15 de cette même loi, est prélevée sans effet sur les droits aux prestations sociales pour les personnes qui s'en acquittent et ne conditionne le droit à aucune prestation spécifique ou aux avantages servis par un régime de sécurité sociale. Ainsi, elle ne présente pas le caractère d'une cotisation sociale mais entre dans la catégorie des impositions. Par ailleurs, il résulte des dispositions précitées de la loi du Pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 que la contribution calédonienne de solidarité est notamment assise sur les produits de valeur mobilière définis à l'article 529 du code des impôts et servant de base à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et est établie selon les règles applicables à cet impôt. Les modalités de détermination de l'assiette de la contribution calédonienne de solidarité et de son recouvrement font que, alors même qu'elle ne poursuit pas les mêmes objectifs que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, que son assiette inclut d'autres revenus, qu'elle ne se compense pas avec cet impôt, qu'elle n'en est pas libératoire, les modalités d'imputation ou de déduction des deux impôts, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés sont différentes, et que les mécanismes de taux ne sont pas identiques, cette contribution constitue une imposition de nature analogue, au sens du 3 de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne, aux impôts visés au paragraphe 2 de l'article 2 de cette convention.

33. La loi n° 83-676 du 26 juillet 1983 qui a approuvé la convention fiscale franco-calédonienne a donné valeur législative à l'ensemble des dispositions de celle-ci. Cette convention a le caractère d'un acte de droit interne fixant des règles fiscales spéciales en matière d'imposition notamment des dividendes payés par une société qui est un résident d'un territoire à un résident de l'autre territoire et a pour objet et pour effet de limiter la portée des lois fiscales des deux territoires afin d'éviter les doubles impositions. La loi du Pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 n'a ni pour objet, ni pour effet, d'exclure la contribution calédonienne de solidarité du mécanisme de plafonnement prévu par l'article 9 de la convention fiscale calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 en ce qui concerne ces dividendes versés. En l'absence d'une disposition ayant pour effet une telle exclusion, il y a lieu de tenir compte du taux d'imposition à la contribution calédonienne de solidarité, qui s'ajoute aux impôts existants payés par l'établissement stable BNP Paribas au titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et des centimes additionnels mentionnés à l'article 2 de la convention fiscale calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983, pour appliquer le plafonnement de 5 % de la retenue à la source pouvant être

prélevée sur le territoire de la source, prévu par les stipulations de l'article 9 de la convention franco-calédonienne.

34. Il résulte de tout ce qui précède que l'établissement stable BNP Paribas est donc seulement fondé à solliciter la décharge de la somme de 20 339 590 francs CFP (contribution calédonienne de solidarité taux majoré (5 %) au titre de l'exercice clos en 2015 correspondant aux montants en droit et pénalités dont elle s'est acquittée.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

35. 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* ».

36. Il n'y a pas lieu de mettre la somme de 5 000 euros à la charge de la Nouvelle-Calédonie qui n'est pas à titre principal la partie perdante au titre des frais exposés par la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie et non compris dans les dépens.

DECIDE :

Article 1^{er} : Il n'y a plus lieu de statuer sur la demande de la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie tendant à la transmission au Conseil d'Etat d'une question prioritaire de constitutionnalité.

Article 2 : La société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie est dégrevée de la somme de vingt million trois cent trente-neuf mille cinq cents quatre-vingt-dix francs CFP (20 339 590) correspondant aux montants en droit et pénalités de la contribution calédonienne de solidarité (CCS) au taux de 5 % à laquelle elle a été assujettie sur des revenus réputés distribués d'un montant de quatre cents six millions sept cent quatre-vingt-douze mille huit cent huit francs CFP (406 792 808) au titre de l'exercice clos en 2015.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête de la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie est rejeté.