

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1900190

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SA CASDEN BANQUE POPULAIRE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Quillévére
Président-rapporteur

Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Mme Peuvrel
Rapporteur public

Audience du 17 juillet 2020
Lecture du 6 août 2020

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 15 avril 2019 et des mémoires enregistrés les 17 juin 2019, 21 février 2020, 5 juin 2020 et 10 juillet 2020, la SA Casden banque populaire, représentée par la Selarl D&S Legal demande au tribunal dans le dernier état de ses écritures :

1°) de prononcer la décharge de la cotisation additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) pour un montant de 3 072 359 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015 ;

2°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser la somme de 1 500 000 francs au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

La SA Casden banque populaire soutient que :

- les bénéfices réalisés par l'établissement en Nouvelle-Calédonie de la Casden pouvant être assujettis à la CAIS ne comprennent pas les frais généraux réintégrés en application de la loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015 plafonnant la déductibilité fiscale des frais généraux des entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie ;

- le bénéfice de l'établissement secondaire dont dispose la banque en Nouvelle-Calédonie s'entend en application de l'article 7.3 de la convention fiscale franco-calédonienne du seul montant de son seul résultat comptable sans que celui-ci puisse être majoré des frais généraux non déductibles en application du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- la cotisation additionnelle à l'impôt sur les sociétés est un impôt au sens de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne et doit donc entrer dans le champ d'application de la retenue à la source pouvant être prélevée dans le territoire la source et dont le taux est plafonné à 10 % par l'article 9.8 de ladite convention ;

- même si la convention fiscale franco-calédonienne ne peut faire échec à l'application des dispositions fiscales spéciales du code des impôts de Nouvelle-Calédonie de même valeur législative, cette convention a le caractère d'un acte de droit interne qui fixe conformément à la jurisprudence des règles fiscales générales en matière d'imposition notamment des bénéfices tirés de leur activité par des personnes qui sont des résidents d'un territoire ou des deux territoires en vue d'éviter les doubles impositions et l'évasion fiscale ;

- elle invoque à bon droit les dispositions des articles 7.3 et 9.8 de la convention fiscale franco-calédonienne ;

- le plafonnement de la déductibilité des frais généraux génère une double imposition ; le montant des frais réintégrés au résultat comptable du fait de leur non déductibilité subit une double taxation, locale et en France ;

- l'institution d'une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % dont l'application dépend de la localisation des filiales de la société mère redistribuant ses bénéfices est contraire à la Constitution dès lors qu'elle crée une différence de traitement injustifiée au regard de l'objet de la loi ;

- le bénéfice de l'établissement secondaire situé en Nouvelle-Calédonie s'entend du seul montant du résultat comptable sans que celui-ci puisse être majoré des frais généraux non déductibles en application des dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ; les bénéfices pouvant être assujettis à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés ne comprennent pas les frais généraux réintégrés en application de la loi du pays n° 2015-5 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 ;

- il résulte des dispositions de l'article Lp. 45.34 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie que le régime de la CAIS est analogue à celui de l'impôt sur les sociétés ; la CAIS est un impôt au sens de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne et doit donc entrer dans le champ d'application de la retenue à la source pouvant être prélevée dans le territoire et dont le taux est plafonné à 10 % par l'article 9.8 de ladite convention ;

- le législateur n'a pas expressément souhaité que la CAIS soit exclue du champ d'application de la convention fiscale franco-calédonienne ;

- l'article Lp. 45.34 III du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie renvoie pour les règles d'assiette de la CAIS aux revenus de capitaux mobiliers figurant au titre VII : « *impôt sur le revenu des valeurs mobilières* » du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, l'assiette de la CAIS comprenant les produits également soumis à l'IRVM et à l'IS puisque la contribution est contrôlée et recouvrée comme l'IS et sous les mêmes garanties de sanctions.

Par un mémoire distinct, enregistré le 14 juin 2019, la SA Casden Banque populaire, représentée la Selarl D&S Legal, 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.

La SA Casden soutient que :

- la loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015 est applicable au présent litige ;
- la question prioritaire de constitutionnalité est dirigée contre les articles 1^{er}, 2, 4 et 6 de la loi du Pays ;
- la loi du pays n'a pas été déjà déclarée conforme à la constitution ; aucune question prioritaire de constitutionnalité portant sur cette loi du pays n'est actuellement en instance ;
- le Conseil d'Etat pas davantage que la Cour de cassation n'ont été saisis d'une question prioritaire de constitutionnalité identique qu'ils auraient refusé de transmettre ;

- le Congrès de la Nouvelle-Calédonie n'a pas suivi une prescription contenue dans l'avis du Conseil d'Etat émis dans le cadre de la procédure adoption de la loi du pays ; le congrès a retenu contre l'avis du Conseil d'Etat une application rétroactive de la loi du Pays ;

- la question prioritaire de constitutionnalité posée est nouvelle et les moyens soulevés sont sérieux ;

- la loi du pays n°2015-5 du 18 décembre 2015 est contraire au principe d'égalité devant la loi et d'une part à l'article 6 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen et, d'autre part, au principe d'égalité devant les charges publiques de l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen ; la loi du pays doit être regardée comme ayant conduit à la mise en place d'un impôt confiscatoire sur les entreprises ayant un établissement en Nouvelle-Calédonie ;

- l'article 1^{er} de l'arrêté n° 2016-379 du 2 mars 2016 pris en application de l'article 1^{er} de la loi du pays n° 2015-5 dispose que la règle plafonnant la déductibilité des frais généraux s'applique aux exercices clos à compter du 30 décembre 2015 ;

- dans un avis du 13 octobre 2015 rendu sur le projet de loi du Pays le Conseil d'Etat a pris soin d'attirer l'attention du législateur calédonien sur la nécessité de prévenir toute rétroactivité alors même que cette recommandation est ignorée par l'article 7 de la loi du pays du 18 décembre 2015 ;

- la rétroactivité fiscale relève du contrôle de constitutionnalité sur le fondement de l'article 16 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;

- elle n'a jamais été invitée ni mise en demeure de démontrer que la fraction non déductible des frais de sièges facturés ne constituait pas un transfert indirect de bénéfices ;

- la fraction non déductible des frais de sièges supportés au titre de 2015 n'a pas entraîné de transfert indirect de bénéfices, d'évasion fiscale ni de fraude fiscale et ne devait donc pas être réintégrée à son résultat imposable ni soumise à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés ;

- elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité en France métropolitaine au cours de laquelle ont été contrôlés la totalité des frais de siège ; en application de l'article 209 du code des impôts la société ne peut pas déduire du résultat imposable en France la quote-part des frais généraux du siège imputable à l'activité distincte exercée dans un établissement stable hors de France ; par une proposition de rectification en date du 29 juin 2006 portant sur les exercices 2003 à 2005 puis de 2009 portant sur les exercices 2006 à 2007, l'administration fiscale métropolitaine a notifié un redressement à la SA Casden pour ne pas avoir attribué à ses établissements stables calédoniens et polynésiens une quote-part des salaires des salariés du siège ;

- les frais de siège alloués à l'établissement calédonien ne résultent donc pas d'un choix délibéré, arbitraire ou forfaitaire ou d'un transfert indirect de bénéfices mais de la position de l'administration fiscale métropolitaine en fonction de la quote-part des frais généraux du siège imputable à l'activité distincte exercée dans l'établissement situé en Nouvelle-Calédonie ;

- l'imposition en Nouvelle-Calédonie de la fraction excédentaire des frais généraux, non déductible du résultat imposable en France métropolitaine, conduit à une double imposition que la convention fiscale conclue entre la France et la Nouvelle-Calédonie a vocation à éviter ;

- il ne peut y avoir imposition en Nouvelle-Calédonie d'une fraction des frais et charges d'ores et déjà considérés comme non déductibles du résultat imposable du siège social métropolitain par l'administration fiscale métropolitaine elle-même, à l'issue d'un précédent contrôle fiscal ;

- la réintégration de la fraction excédentaire des frais généraux «par la société elle-même» ou «de son initiative», ne résulte pas d'une décision de gestion de la société mais de l'application stricte des dispositions de l'article 21 V du Code des Impôts de Nouvelle-Calédonie telles qu'en vigueur à la clôture de l'exercice concerné et avant que le Conseil Constitutionnel ne rende sa décision en date du 7 janvier 2020 ; la motivation de la décision de rejet de sa

réclamation fait obstacle à la possibilité pour la société d'apporter la preuve de l'absence de transfert indirect de bénéfice de la fraction excédentaire des frais de siège ;

- la décision du Conseil Constitutionnel n'opère aucune distinction selon le mode d'allocation des frais généraux ni selon la nature desdits frais afin que le plafonnement ne concerne que les frais généraux qui ne seraient pas «indispensables à la pérennité de son établissement secondaire compte tenu du marché calédonien» ou qui ne seraient pas «compensés par l'obtention de contreparties favorables à la propre exploitation de l'établissement » ;

- elle a démontré dans ses précédentes écritures que la répartition des frais entre le siège et son établissement n'était pas forfaitaire mais effectuée en application du taux de PNB de Nouméa qui correspond au rapport entre le PNB de Nouméa et le PNB Casden total, principe de répartition d'ailleurs expressément admis par l'administration fiscale métropolitaine lors de son contrôle fiscal ; les prestations sont donc quantifiables et quantifiées en fonction du Produit Net Bancaire (PNB) de la succursale par rapport au PNB total de la SA Casden, sans laquelle, l'établissement de Nouvelle-Calédonie ne pourrait pas exercer son activité bancaire sur le territoire ;

- elle n'a jamais fait référence à la notion «d'intérêt général du groupe» pour justifier de la facturation de services à son établissement mais bien au seul intérêt propre de son établissement calédonien qui ne peut fonctionner localement par ses propres ressources internes ;

- de telles prestations concourent bien directement à la production et à la délivrance du service bancaire par l'établissement calédonien sur le territoire calédonien et sont rendues dans le seul intérêt propre de l'établissement stable et indispensables à sa pérennité ; sans le soutien logistique, financier, administratif et informatique du siège social de la SA Casden à son établissement calédonien, ce dernier ne pourrait maintenir son activité sur le territoire calédonien, faute de disposer localement des compétences, tant internes qu'externes, et de l'assise nécessaire au déploiement d'une activité telle que l'activité bancaire qui impose de se conformer à une réglementation stricte ;

- elle justifie de l'exactitude des dépenses qu'elle a porté en charges et de l'exactitudes de ses écritures comptables.

Des mémoires ont été enregistrés les 12 juin 2019, 7 mai et 19 juin 2020 présentés la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête ;

La Nouvelle-Calédonie fait valoir que :

- la société Casden banque populaire via son établissement secondaire est soumise à l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie à raison des bénéfices provenant des activités de ce dernier en application des dispositions combinées des articles Lp. 15 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie et de l'article 7 de la convention fiscale franco-calédonienne ;

- l'établissement bénéficie d'une assistance administrative de sa société mère qu'elle rémunère pour ces services de gestion groupe ;

- la convention fiscale passée entre la France et la Nouvelle-Calédonie n'a pas une autorité supérieure à l'article Lp. 45.34 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans la hiérarchie des normes ;

- les dispositions de la convention fiscale franco-calédonienne de 1983 ne font pas obstacle aux dispositions de l'article Lp. 45.34 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- 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 ;

- la convention fiscale franco-calédonienne de valeur législative ne saurait faire échec aux dispositions de la loi du pays n° 2014617 du 31 décembre 2014 dont est issue la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués ;

- si la convention fiscale franco-calédonienne a pour objet de répartir entre les deux parties contractantes les impositions qu'elle vise elle n'a en revanche ni pour objet ni pour effet

de modifier les règles de territorialité propres à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés telles qu'elles résultent du code des impôts ; les stipulations de l'article 7.3 de la convention relatives à la détermination des dépenses imputables à l'établissement stable pour la détermination de son bénéfice net ne font pas obstacle à l'édiction de conditions particulières de déductibilité des dépenses définies par le droit néo-calédonien ;

- le législateur n'a pas souhaité que la CAIS rentre dans le champ d'application de la convention fiscale franco-calédonienne au même titre que l'IRVM ; la CAIS est un impôt distinct de l'impôt sur les sociétés ;

- son assiette analogue à celle de l'IRVM ne peut davantage le faire regarder comme un impôt sur les distributions à la charge des bénéficiaires ; la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés est une dépense qui incombe à la société distributrice ; si le d) de l'article 21 admet que les impôts à la charge des entreprises soient déductibles de leurs résultats imposables la CAIS comme l'IS en sont exclus ; la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés n'a pas été créée comme un impôt analogue ou identique à l'IRVM ;

- les frais généraux non déductibles en application des dispositions du V de l'article 21 cessent d'être à la disposition de l'exploitation en Nouvelle-Calédonie ;

- la société ne peut utilement invoquer les dispositions de l'article 209 du code général des impôts ; la question de l'imputation des charges à un établissement stable n'est pas synonyme de déductibilité du résultat d'une part (commentaires de l'OCDE sous l'article 7 de la convention modèle) et la double imposition sanctionnée par le Haut Conseil correspond à des situations de double emploi à l'intérieur d'un même territoire et non aux cas de cumuls d'impôts à la fois français et calédonien d'autre part (CE, 27/06/2018, n°411709) ; la société ne justifie toujours pas que les frais généraux facturés depuis l'étranger répondaient à des nécessités commerciales réelles et étaient indispensables à la pérennité de son établissement secondaire (CE, 30 mars 1987, n° 52754, Plén.) et qu'à défaut de la solution adoptée, compte tenu de l'état du marché et des conditions de la concurrence calédonien, cela ne lui permettait pas d'assurer un bénéfice plus élevé que celui réalisé (CE, arrêt du 13 avril 1964, n° 56173).

Un mémoire en réponse au mémoire QPC de la SA Casden Banque populaire a été enregistré le 12 juillet 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.

Vu la décision du 4 février 2019 par laquelle l'administration a rejeté partiellement la réclamation préalable du 14 décembre 2018 de la SA Casden banque populaire ;

- l'ordonnance n° 1900190 du 15 juillet 2019 du tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie ;

- l'arrêt du Conseil d'Etat n° 432615 du 4 octobre 2019 ;

- la décision du Conseil Constitutionnel du 7 janvier 2020 QPC 2019-819 ;

- les autres pièces du dossier.

Vu :

- la Constitution et, notamment son article 61-1 ;

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

- la loi du pays n° 2014-17 du 31 décembre 2014 instaurant une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués ;

- la convention fiscale franco-calédonienne ;

- le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- le code général des impôts ;

- 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,
- les conclusions de Mme Peuvrel, rapporteur public,
- et les observations de Me Galland de la D&S Legal avocat de la Casden Banque Populaire SA.

Considérant ce qui suit :

1. La société Casden Banque Populaire qui exerce en Nouvelle-Calédonie par l'intermédiaire d'un établissement stable une activité de financement de prêts à la consommation et de prêts immobiliers au bénéfice des résidents calédoniens demande au tribunal de prononcer la décharge totale de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) qui a été mise à sa charge au titre de l'exercice clos en 2015 pour un montant de 3 072 359 francs CFP.

Sur les conclusions tendant au sursis à statuer dans l'attente de la réponse apportée par le Conseil constitutionnel à la question prioritaire de constitutionnalité posée par le Conseil d'Etat :

2. Par une décision n°2019-819 du 7 janvier 2020, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur la question prioritaire de constitutionnalité qui lui avait été transmise par le Conseil d'Etat le 4 octobre 2019, portant sur la question de la conformité à la Constitution des articles 1^{er}, 4, 6 et 7 de la loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015. Par suite, et sans qu'il soit besoin d'apprécier l'utilité de la demande, les conclusions tendant au sursis à statuer dans l'attente de cette décision 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 Casden banque populaire tendant à demander l'annulation au motif notamment qu'elle ne serait pas conforme à la décision du Conseil Constitutionnel du 7 janvier 2020 de la décision du 4 février 2019 par laquelle la Nouvelle-Calédonie a rejeté partiellement sa réclamation préalable sont irrecevables et doivent être rejetées.

Sur les conclusions en décharge de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) :

4.. La SA Casden banque populaire soutient que la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) ne saurait être établie au titre de 2015, sur le résultat comptable de l'établissement stable, majoré des frais généraux réintégrés en application de la loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015, soit une assiette totale de 633.228.091 CFP mais sur le seul résultat comptable de l'établissement au titre de 2015 de 530.816.107 CFP, soit une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 15.924.483 XPF et non de 18.996.842 CFP. La société a présenté une réclamation contentieuse déposée le 14 décembre 2018 par laquelle elle a

demandé notamment le remboursement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) versé sur les frais de siège et le remboursement de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) versée à tort sur les frais de siège.

5. Aux termes du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « V. *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.* ». Toutefois, 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 en Nouvelle-Calédonie comme établissant une présomption de transfert de bénéfice pour la part des frais généraux excédant 5 % du montant des services.

6. La SA Casden banque populaire établissement stable de la Nouvelle-Calédonie qui bénéficie d'une assistance administrative de sa société mère qu'elle rémunère pour des services de groupe a porté sur le relevé de ses frais généraux au titre de l'exercice clos en 2015 un montant de frais généraux déductibles de 21 107 172 francs CFP correspondant à 5 % du montant total des services extérieurs qui lui ont été facturés pour un montant de 422 143 437 francs CFP au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Le 22 juin 2016 la société Casden Banque populaire a déposé sa déclaration de CAIS afin de soumettre au taux de 3% le montant de son résultat comptable réalisé au titre de l'exercice clos en 2015 et le montant supporté au lieu du siège social ou de direction hors de la Nouvelle-Calédonie au cours de cet exercice clos en 2015 pour un montant de 102 411 984 francs CFP.

7. La société qui a effectué une réclamation contentieuse déposée le 14 décembre 2018 en demandant notamment le remboursement de la CAIS versée au titre de 2015 soutient que c'est à tort que le service a imposé les frais de gestion au titre de l'exercice clos en 2015 de 102 411 984 francs CFP au taux supplémentaire de 3% à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) pour un montant de 3 072 360 francs CFP dès lors qu'elle n'a jamais été invitée à apporter la preuve que la part de ses frais généraux qui excède le montant de 5 % de ses services extérieurs au sens du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ne correspond pas à un transfert de bénéfice.

8. La déduction par l'établissement stable au titre de l'exercice 2015 des frais pour un montant de 102 411 984 francs CFP correspondant à des frais généraux supportés au lieu du siège social qui excèdent 5 % du montant total des services extérieurs constitue une décision de gestion opposable à la société qui a fait naître une présomption simple de transfert de bénéfices au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. La société ne peut donc utilement soutenir qu'il appartenait au service de l'inviter avant la liquidation de l'imposition supplémentaire à la CAIS à apporter la preuve qui lui incombe que les frais généraux supportés au lieu du siège social qu'elle n'avait pas déduit de son bénéfice imposable ne correspondaient pas à un transfert de bénéfice au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

9. 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 de 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 correspondent pas à un transfert indirect de bénéfices. 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.

10. 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 et sont déductibles du résultat fiscal, la société relève qu'elle a imputé une quote-part de frais de siège pour un montant de 123 519 156 francs CFP à son établissement stable en Nouvelle-Calédonie dont le montant a été déterminé en fonction du rapport entre le produit net bancaire (PNB) de chaque établissement concerné et le produit net bancaire (PNB) total de la Casden. La société soutient que ces frais qui n'ont pas de caractère forfaitaire ont été engagés dans l'intérêt de l'établissement stable dont la comptabilité est probante et sont justifiés par une gestion normale de ses intérêts propres et qu'au demeurant le différentiel d'imposition à l'impôt sur les sociétés en France métropolitaine (33 1/3 %) et en Nouvelle-Calédonie (30%) applicable au titre des résultats de l'exercice clos en 2015 ne saurait caractériser un transfert indirect de bénéfices. La société fait aussi valoir que la part excédentaire de frais généraux réintégré au résultat fiscal de l'exercice clos en 2015 pour un montant de 102 411 984 francs CFP déterminé selon une clé de répartition dite « méthode PNB » correspond à des charges techniques nécessaires à la commercialisation auprès des clients calédoniens des prêts proposés par l'établissement stable. Toutefois, en se bornant à produire une liste des frais généraux exposés pour un montant de 102 411 984 au nombre desquels ne figurent pas la refacturation de charges de personnel et sans produire aucune facture permettant d'identifier et individualiser les différentes prestations de service facturées par le siège social qui devaient être correctement inscrites en comptabilité, la société Casden qui ne peut utilement se prévaloir de l'existence d'un intérêt de groupe, ne peut être regardée comme produisant devant le juge de l'impôt des éléments suffisamment précis de nature à établir que ces frais ont été engagés dans son intérêt et que leur facturation à des prix reflétant des conditions de prix de pleine concurrence était indispensable à la pérennité de son établissement secondaire compte tenu de l'état du marché. En outre, la société n'établit pas la réalité et la valeur de contreparties pour l'établissement stable au moins équivalentes à l'avantage consenti et ne démontre pas par la production de justificatifs suffisants que ces mêmes avantages étaient indispensables à la conduite de l'activité de son établissement stable 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 et ait été de nature à entraver sa politique commerciale en Nouvelle-Calédonie. Par suite, alors même que le service ne peut utilement se prévaloir de la doctrine administrative BOI BIC 80-20 n° 280

à 310 du 18 février 2014, la société ne combat pas utilement la présomption de transfert de bénéfice née de la surévaluation de charges déductibles au sens et pour l'application de la règle fiscale du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie et n'est, par suite, pas fondée à demander la décharge de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) qui a été mise à sa charge au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2015.

11. La société soutient aussi que la clé de répartition des frais généraux imputables à l'établissement stable calédonien en fonction du PNB est celle qui a été validée par le service de vérification de la Direction des Vérifications Internationales (DVNI) à l'occasion du redressement chez la société mère de la quote-part des frais de personnel qui auraient dû être supportés par l'établissement stable calédonien. Toutefois, outre que la société ne peut se prévaloir utilement d'une clé de répartition validée par les services de la DVNI au titre des exercices clos de 2004 à 2007 pour contester utilement une imposition supplémentaire au titre de l'exercice clos en 2015, le service relève sans être contredit que les charges de personnels évaluées selon la méthode dite « méthode PNB » entre les frais généraux du siège et ceux de l'établissement stable ne sont pas au nombre des frais généraux facturés au titre de l'exercice clos en 2015 par le siège de la SA Casden à son établissement stable. Par suite, la société qui ne peut demander la déductibilité de charges qui n'ont pas été comptabilisées ne combat pas utilement la présomption de transfert de bénéfices qui lui incombe en se prévalant d'une prise de position de la DVNI pour des frais qui ne lui ont pas été facturés.

12. La société Casden soutient encore 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.

13. 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 bénéfices 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 bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre territoire mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable.* 3. *Pour déterminer les bénéfices 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 sur les sociétés calédoniennes « *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* ».

14. 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, 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^{os} 55242, 80698 et 88820).

15. 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 bénéfices qui lui sont imputables et ne font pas obstacle 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.

Sur la double imposition :

16. La société soutient que l'imposition en Nouvelle-Calédonie de la fraction excédentaire des frais généraux du résultat imposable en France métropolitaine conduit à une double imposition que la convention fiscale conclue entre la France et la Nouvelle-Calédonie a vocation à éviter.

17. 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, en vue d'éviter les doubles impositions et l'évasion fiscale, des règles fiscales générales en matière d'imposition notamment des bénéfices tirés de leur activité par les personnes qui sont des résidents d'un territoire ou des deux territoires. Cette loi ne saurait faire échec à l'application des dispositions spéciales, elles mêmes de valeur législative, applicables aux établissements stables de sociétés visées à l'article 550 passibles de l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie, figurant à l'article Lp. 45.34 qui soumettent à la contribution additionnelle à l'IS le résultat comptable majoré des frais généraux non déductibles en application du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie. En outre, la circonstance que l'imputation des frais de siège sur les résultats de l'établissement ait été limitée par la Direction des Vérification Nationales et Internationales (DVNI) en métropole est sans effet sur la détermination de l'impôt dû en Nouvelle-Calédonie et n'autorise pas à les déduire du résultat légalement imposable en Nouvelle-Calédonie. Par suite, la société ne saurait se prévaloir utilement des dispositions du I de l'article 209 du Code général des impôts.

Sur la CAIS impôt au sens de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne :

18. La société soutient que la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) est un impôt au sens de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne et doit

donc entrer dans le champ d'application de la retenue à la source pouvant être prélevée dans le territoire de la source et dont le taux est plafonné à 10 % par l'article 9.8 de ladite convention.

19. 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 8 de l'article 9 de cette même convention fiscale franco-calédonienne : « (...) 8- Nonobstant les dispositions du paragraphe 7, lorsqu'une société qui est un résident d'un territoire exerce dans l'autre territoire une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, les bénéfices de cet établissement stable peuvent, après avoir supporté l'impôt sur les sociétés, être assujettis, conformément à la législation de cet autre territoire, à un impôt qui ne peut excéder 10 % (...) ».*

20. Aux termes du I- de l'article Lp 45.34 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « (...) *Pour les bénéfices réalisés en Nouvelle-Calédonie par l'intermédiaire d'établissements stables de sociétés visées à l'article 550 ayant leur siège social hors de Nouvelle-Calédonie, la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation en Nouvelle-Calédonie. L'établissement stable justifie au titre de chaque exercice de la part du résultat comptable réalisé en Nouvelle-Calédonie par son intermédiaire qui reste à sa disposition. A défaut, la contribution est assise sur le montant total du résultat comptable réputé distribué en application de l'article 551. ».* Aux termes du III de ce même article du code des impôts de Nouvelle-Calédonie : « *La contribution est établie et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions* ». Aux termes de l'article 112 du même code des impôts : « *Sont considérés comme des revenus distribués : a) tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ; (...)* ». Aux termes de l'article 113 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *Pour l'application de l'article 112-a les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés. (...).* Lorsque, comme en l'espèce, il a été établi un impôt sur les sociétés à la charge de la personne morale à raison de sommes qu'elle a effectivement allouées à une société tierce au cours de l'exercice, ces sommes entrent dans la catégorie des sommes « *qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital* » visées au a de l'article 112 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Il résulte des dispositions combinées précitées que la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés est assise sur le montant total du résultat comptable réputé distribué en application des articles 551 et 553 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie.

21. Alors même que l'assiette de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) est identique à celle de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM), les modalités de détermination de l'assiette de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) et de son recouvrement font que la CAIS ne poursuit pas les mêmes objectifs que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et n'a pas la nature d'un impôt de distribution mais celle d'une dépense qui incombe à la société distributrice. En effet, l'exposé des motifs de la loi du

pays instaurant la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices distribués mentionne que la loi du pays introduit une charge fiscale différenciée en fonction de la politique de distribution des entreprises qui a pour objectif le renforcement des fonds propres et l'amélioration de leur capacité d'investissement par l'autofinancement. En outre, en vertu du III de l'article 45.34 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie la contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions. Par suite, la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés ne constitue pas 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. La société Casden n'est donc pas fondée à soutenir que la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) auquel elle a été assujettie pour un montant de 3 072 359 francs CFP est un impôt au sens de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne qui relève du champ d'application de la retenue à la source pouvant être prélevée dans le territoire de la source et dont le taux est plafonné à 10 % par l'article 9.8 de la convention fiscale franco-calédonienne.

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

22. 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* ».

23. Ces dispositions font obstacle aux conclusions de la société Casden dirigées contre la Nouvelle-Calédonie qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il n'y a plus lieu de statuer sur la demande de la SA Casden tendant à la transmission au Conseil d'Etat d'une question prioritaire de constitutionnalité.

Article 2 : Le surplus des conclusions présentées par la SA Casden est rejeté.