

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1900351

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

**SA TOURISTIQUE ET HOTELIERE
DE NOUVELLE-CALEDONIE (STHNC)**

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

**M. Quillévéré
Président-rapporteur**

**Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie**

**Mme Peuvrel
Rapporteur public**

**Audience du 12 décembre 2019
Lecture du 16 janvier 2020**

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 17 août 2019 et un mémoire enregistré le 6 décembre 2019, la société anonyme (SA) touristique et hôtelière de Nouvelle-Calédonie (STHNC), demande au tribunal :

1°) d'annuler la décision des services fiscaux du 11 juin 2019 par laquelle la Nouvelle-Calédonie a rejeté sa réclamation préalable ;

2°) de prononcer le dégrèvement des rappels de taxe de solidarité sur les services pour les années 2014, 2015 et 2016 mis à sa charge pour un montant de 1 748 363 francs CFP ;

3°) de prononcer le dégrèvement des rappels de taxe provinciale sur les nuitées des établissements hôteliers au titre de l'année 2015 pour un montant de 19 793 050 francs CFP ;

4°) de prononcer le dégrèvement des amendes forfaitaires pour avantage en nature non déclarés sur les déclarations nominatives de salaires (DNS) des années 2014 et 2015 pour un montant total de 174 240 francs CFP ;

5°) de prononcer le dégrèvement de la majoration pour mauvaise foi mise à sa charge en ce qui concerne les redressements à la taxe sur les nuitées ;

6°) de constater l'imputabilité au titre de l'exercice clos en 2014 du déficit d'un montant de 371 380 703 francs CFP et de fixer les déficits des exercices clos en 2015 et 2016 en conséquence de son report ;

7°) de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie une somme de 400 000 francs CFP au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice applicable en Nouvelle-Calédonie.

La société soutient que :

- l'amende pour frais de logement au motif d'un avantage en argent non déclaré sur les déclarations nominatives de salaires (DNS) repose sur des faits matériellement erronés ; l'avantage en nature prévu au contrat de travail de la directrice d'exploitation de l'établissement a été intégré à son bulletin de salaire et reporté sur les DNS au titre des salaires nets imposables ; l'administration ne démontre pas l'insuffisance du montant de l'avantage ;

- le service a notifié à tort des rappels de TSS sur les montants facturés par la requérante en regardant des « Early Check » et des « Late Check » comme des prestations de services détachables de la vente d'une nuitée soumise à la taxe sur les nuitées hôtelières (TNH) ; les montants en litige sont constitutifs du prix de la nuitée d'hébergement vendue et ont été normalement soumis dans le cadre de la nuitée vendue et ne sont pas une prestation détachable soumise à TSS ;

- les prestations de réservations de chambres qu'elles interviennent pour la nuit ou le jour sont semblables ; le service en motivant son redressement sur le fait que le client n'a pas été hébergé durant la nuit par l'hôtel entache le redressement d'une erreur de droit ;

- le service a rejeté à tort l'exonération de l'article Lp 918 J 5° du code des impôts visant le transport terrestre public en commun de personnes et dont la location est effectuée à la place en se fondant sur la définition du terme public mentionné dans la délibération n° 540 du 25 janvier 1995 portant réglementation du transport routier de personnes sur le territoire ; le législateur lorsqu'il a instauré l'exonération de taxe en 1993 ne s'est pas référé à la définition du transport public contenue dans la délibération de 1995 ;

- les rappels de taxe sur les nuitées hôtelières ne sont pas fondés ; elle est fondée à appliquer un taux réduit ; la société ne pouvait unilatéralement déclasser ses établissements en l'absence de décision de la province Sud ; elle était tenue d'appliquer les tarifs de taxe correspondants aux classements issus des arrêtés de la province Sud ;

- la décision de sortie du classement au 1^{er} janvier 2015 formalisée par un courrier adressé à la province Sud du 4 décembre 2014 est justifié par des critères matériels objectifs propres à ses établissements ; elle avait compétence pour procéder à ce déclasserment dans le silence de la délibération du 5 décembre 2013 ;

- le respect du principe de sécurité juridique aurait dû conduire la province Sud à prévoir des mesures transitoires autres que celles visées par l'article 19 de la délibération de 2013 consistant à différer de deux ans les classements obtenus antérieurement ; elle était fondée à considérer que les classements octroyés en 2005 et 2008 ne lui étaient pas applicables et à en tirer les conséquences en retirant toute information relative au classement antérieur conformément aux dispositions de l'article 12 de la délibération de 2013 mais également en appliquant auprès de sa clientèle un tarif TNH minimum correspondant aux hôtels non classés ;

- les rappels de taxe pour un montant de 19 793 500 francs CFP doivent être dégrevés car elle est sortie légalement du classement ;

- elle a formé une demande d'agrément de transfert le 5 février 2014 en vertu des dispositions de l'article Lp 43 du code des impôts ; elle a valablement conclu un accord tacite d'agrément de transfert de déficit fiscal d'un montant de 371 380 702 francs CFP à l'occasion de la fusion absorption de la société STHNC III par la société STHNC ; l'administration fiscale n'est pas compétente pour se substituer à l'autorité compétente pour prendre une décision qui a trait à une demande d'agrément ;

- la mauvaise foi n'est pas établie.

Un mémoire présenté par la Nouvelle-Calédonie a été enregistré le 7 novembre 2019 qui conclut au rejet de la requête.

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

Un mémoire complémentaire présenté par la Nouvelle-Calédonie a été enregistré le 11 décembre 2019.

Vu :

- la décision en date du 11 juin 2018 qui admet partiellement la réclamation contentieuse de la SA touristique et hôtelière de Nouvelle-Calédonie (STHNC) ;
- les avis de dégrèvement du 11 juin 2019 ;
- les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999, relatives à la Nouvelle-Calédonie ;
- la délibération n° 68-91/APS du 10 octobre 1991 modifiée par la délibération n° 41-2013/APS du 5 décembre 2013 fixant les normes de classement de l'hôtellerie touristique dans la Province Sud ;
- le code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;
- 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 anonyme STH Nouvelle-Calédonie (STNNC), détenue à 98 % par la SAS Groupe La Promenade, exerce une activité de bar, restaurant et hôtellerie dans le cadre de laquelle elle exploite trois hôtels (le Nouvata, classé trois étoiles, le Park hôtel, classé trois étoiles et le Pacifique, classé deux étoiles). La SA STNNC a fait l'objet d'une vérification de comptabilité débutée le 16 mars 2017 qui a porté sur les exercices clos en 2014, 2015 et 2016. Une notification de redressement a été notifiée à la société le 30 août 2017. La réclamation contentieuse présentée par la SA STH-NC le 26 janvier 2018 a été partiellement rejetée le 11 juin 2019. La SA STHNC demande au tribunal administratif de la Nouvelle-Calédonie de prononcer la décharge des impositions supplémentaires laissées à sa charge en droits et pénalités postérieurement au rejet partiel de sa réclamation.

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

2. 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 STH NC tendant à demander l'annulation de la décision du 11 juin 2019 par laquelle le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie a rejeté partiellement sa réclamation préalable sont irrecevables et doivent être rejetées.

Sur le montant des amendes pour frais de logement déclarés sur les déclarations nominatives de salaires (DNS) :

3. Aux termes de l'article 92 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie : « *Les avantages en argent sont constitués par les indemnités ou gratifications allouées au salarié pour couvrir des dépenses personnelles, qu'elles revêtent un caractère forfaitaire ou qu'il s'agisse de remboursements de frais réels, ainsi que par toutes les dépenses incombant normalement au salarié et payées par l'employeur* ». Aux termes de l'article 94 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *L'évaluation de ces avantages n'est pas remise en cause lorsqu'elle est au moins égale à : 12 % de la rémunération imposable telle que définie au a) de l'article 88-avantages en nature non compris -pour la fourniture du logement ; cette évaluation forfaitaire ne s'applique pas aux personnes mentionnées à l'article 89* ». Aux termes de l'article 95 du même code des impôts : « *Les personnes disposant d'un logement de fonction par nécessité absolue de service bénéficient d'un abattement de 30 % sur la valeur de cet avantage* ». Aux termes de l'article 153-I du même code des impôts : « *Toute personne physique ou morale versant des traitements, émoluments, salaires ou rétributions imposables est tenue de remettre aux services fiscaux, avant le 30 avril de chaque année, une déclaration sur un imprimé fourni par l'administration des impôts.* ». Aux termes de l'article Lp. 1084-6 dudit code des impôts : « *Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées le non-respect des obligations prévues aux I et II de l'article 153. Toutefois, en cas de première infraction, le taux de l'amende est ramené de 5 % à 1 %.* ».

4. La SA STH-NC soutient que le service n'a pas motivé le redressement de l'avantage en nature dont a bénéficié la directrice d'exploitation. Toutefois, il résulte de l'instruction et notamment de la notification de redressement du 30 août 2017 que le service a motivé en droit et en fait le montant d'amende mis à la charge de la société en raison de l'absence de déclaration sur la DNS d'un avantage en nature au profit de la directrice d'exploitation. Le service a estimé que l'avantage en nature consistant en un logement mis à disposition de la directrice correspondait au montant d'une nuitée d'hébergement pouvant être évalué à la somme de 12 000 francs, soit un montant de 4 320 00 francs CFP pour l'exercice clos en 2014 et la somme de 4 320 000 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015 et sur le fondement des dispositions combinées des articles 153-1 et Lp 1084-6 du code des impôts a mis à la charge de la société une amende de 1 % sur les avantages en nature non déclarés au titre de l'année 2014 et une amende de 5 % sur les avantages non déclarés au titre de 2015. Dans la décision de rejet partiel de la réclamation de la société du 11 juin 2019 le montant des amendes retenus a été minoré pour tenir compte du montant mensuel de 10 000 francs d'avantage en nature porté sur le bulletin de salaire de la directrice d'exploitation (120 000 francs annuel) et de ce que l'article 95 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie rappelé ci-dessus prévoit un abattement de 30 % sur la valeur imposable de l'avantage en nature. Par suite, le service qui a pris en compte les déclarations de la société sur la valeur d'une nuitée pour valoriser la mise à disposition d'une chambre d'hôtel constitutive d'un avantage en nature a justifié l'insuffisance du montant de l'avantage en nature déclaré par la société STH NC et motivé les amendes mises à la charge de la société. Par suite, le

moyen tiré de ce que le service n'aurait pas démontré l'insuffisance du montant de l'avantage en nature et motivé son redressement doit être écarté.

Sur l'assujettissement des prestations dites de « Early check », « Late check » et « Day Use » à la taxe de solidarité sur les services :

5. Le service vérificateur a notifié des rappels de taxe de solidarité sur les services (TSS) sur les montants facturés par la société en présence d'un « Early Check » et de « Late Check » ainsi que pour des « Day Use », c'est-à-dire une location de chambre d'hôtel dans la journée et souvent pour quelques heures. La société requérante soutient que la réservation de la chambre sur une plage d'horaire plus longue pour un supplément tarifaire constitue bien une seule et même prestation, donc une seule et même nuitée d'hébergement.

6. Aux termes des dispositions de l'article Lp 902 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *La taxe est assise par unité d'hébergement, sur le nombre de nuitées vendues ; elle est facturée séparément du prix de l'unité d'hébergement* ». Aux termes de l'article Lp 918 du même code : « *I-Sont soumises à la taxe, les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. (...)* ».

7. Il résulte de l'instruction que les prestations d'hébergement correspondant à un horaire avancé « Early Check » ou retardé « Late Check » ou encore de quelques heures en journée « Day Use » en dehors des plages horaires prévues par le règlement intérieur de l'hôtel qui courent de 14 heures (N-1) à 11 heures le lendemain ne peuvent constituer pour la clientèle une fin en soi et ne sont pas séparables de la prestation d'hébergement et ne peuvent faire l'objet d'une facturation distincte de celle-ci. Par suite, les prestations d'hébergement dérogeant aux horaires et durées habituelles des nuitées ne peuvent être regardées comme des prestations détachables des prestations d'hébergement. Dans ces conditions, c'est à tort que le service a notifié des rappels de taxe de solidarité sur les services (TSS) sur les montants facturés par la société dans les cas de « Early Check », de « Late Check » et de Day Use » et rappelé les droits correspondants.

Sur l'assujettissement des prestations de transport à la taxe de solidarité sur les services :

8. Aux termes du 5° de l'article Lp 918 J du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *Sont exonérés de taxe (...) 5°) les transports terrestre publics en commun de personnes et dont la location est effectuée à la place.* ».

9. Il est constant que les prestations de transports des clients proposées par la société entre l'aéroport de la Tountouta et les hôtels sont organisées par des personnes privées et ont le caractère de transport privé. La lettre des dispositions du 5° de l'article Lp 918 J du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie rappelées ci-dessus est claire et réserve l'exonération qu'elles prévoient aux seuls transports terrestres publics. Ainsi, en présence de dispositions dépourvues de toute ambiguïté il n'y a pas lieu de recourir à l'intention du législateur lorsqu'il a adopté les dispositions de l'article 742 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans leur rédaction issue de la délibération n° 455 du 28 décembre 1993 portant création de la taxe générale sur les prestations de services (TGPS). Par suite, la demande de dégrèvement des suppléments de taxe de solidarité sur les services TSS sur les prestations de transport doit être rejetée.

Sur la taxe provinciale sur les nuitées (TNH) des établissements hôteliers :

10. En vertu de la délibération n° 68-91/APS du 10 octobre 1991 modifiée par la délibération n° 6-2002/APS du 13 mars 2012 en vigueur à la date à laquelle ont été pris les arrêtés de classement des établissements hôteliers le Park, Nouvata park et le Pacifique, en contrepartie de leur classement les établissements sont tenus de respecter les obligations mentionnées par la délibération.

11. Aux termes de l'article 3 de la délibération n° 68-91/APS du 10 octobre 1991 modifiée par la délibération n° 6-2002/APS du 13 mars 2002 : « *Le classement normalement accordé pour une année pourra être modifié suivant les procédures ci-après indiquées* ».

12. Il résulte de l'instruction qu'à la demande de la société requérante, la province Sud a procédé par trois arrêtés n° 1191-08/PS, n° 673-05/PS et n° 672-05/PS des 20 août 2008 et 24 mai 2005 au classement à trois étoiles des hôtels le Park et Nouvata Park hôtel et à deux étoiles l'hôtel le Pacifique. Par courrier du 4 décembre 2014 la société GLP (Groupe La Promenade auquel appartient la société STH NC) a sollicité le déclassement de ses établissements hôteliers auprès de la direction de l'économie, de la formation et de l'emploi de la province Sud. La SAS GLP a unilatéralement décidé et informé l'administration qu'à compter du 1er janvier 2015 ses établissements seraient « *non classés* ». Le 12 janvier 2015, la province Sud a informé la société que « *La mise en place des nouvelles normes de classement selon la délibération n° 41-2013/APS en date du 5 décembre 2013 a prévu la prolongation de la validité du classement obtenu sous l'ancienne réglementation jusqu'à fin 2015.* ». Postérieurement au refus de la Province Sud d'accorder le déclassement des établissements hôteliers de la société STHNC, cette dernière a procédé au déclassement de fait de ses hôtels.

13. En vertu des dispositions de l'article R. 900 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, la taxe est calculée par nuitée d'unité d'hébergement vendue selon les tarifs minima et maxima qui diffèrent selon le nombre d'étoiles attribué par arrêté de classement de la province Sud à l'établissement. Le tarif applicable aux établissements touristiques d'hébergement non classés est celui retenu pour la catégorie 1 étoile. Aux termes de l'article Lp. 901 du même code des impôts de la Nouvelle-Calédonie « *Le classement des établissements hôteliers qui sert à l'application du tarif, est issu de la décision de classement prise par l'autorité provinciale compétente. (...).*

14. La circonstance que l'application d'une taxe sur les nuitées ait été subordonnée, au cours de la période en litige, à une décision de la province Sud prise dans les conditions prévues par la délibération n° 68-91/APS du 10 octobre 1991 modifiée fixant les normes de classement de l'hôtellerie touristique n'est pas contraire au principe selon lequel le régime applicable en matière de taxe sur les nuitées est défini en fonction de la nature de la prestation de service et non en fonction de la qualité du prestataire, dès lors que la décision de classement est prise à la suite de l'examen de la situation de chaque établissement au regard des normes exigées pour chaque catégorie d'hôtel prévue par l'article R. 900 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Il résulte de l'instruction que les trois établissements hôteliers exploités par la SA STHNC comme il a été dit au point 12, ont fait l'objet d'arrêtés de classement les 20 août 2008 et 24 mai 2005 pris par le président de la province Sud et ont été assujettis au tarif des catégories trois étoiles (le Park et Nouvata Park hôtel) et deux étoiles (hôtel le Pacifique) de l'article R 900 du code des impôts à compter de la date de publication de ces arrêtés. Les arrêtés de classement pris les 24 mai 2005 et 24 mai 2005 sur le fondement de la délibération n° 68-91/APS du 10 octobre 1991 modifiée par la délibération n° 6-2002/APS du 13 mars 2002 étaient encore en vigueur en 2006 et 2009, les dispositions de l'article 3 de cette délibération du 10 octobre 1991

modifiée rappelées au point 11 n'organisant pas la caducité de l'arrêté de classement au terme d'une année mais précisant que ce classement peut être modifié en vertu des dispositions des articles 8 et 9 de la délibération, le déclassement, la radiation et les sanctions étant organisées par le III de la délibération n° 68-91/APS du 10 octobre 1991 modifiée après avis de la commission de classement. En outre, la SA STHC a sollicité le 4 décembre 2014 par l'intermédiaire de la SAS Groupe la Promenade qui détient 98 % des actions de la SA STHNC, le déclassement des trois établissements hôteliers qu'elle exploite compte tenu de leur état de délabrement et des importants travaux à y effectuer, ce que la province Sud a refusé le 12 janvier 2015. Dès lors, la décision de refus de déclassement n'ayant pas fait l'objet de recours en excès de pouvoir, les trois établissements hôteliers Le Nouvata, Le Park hôtel et, l'hôtel le Pacifique exploités par la SA STHNC relevaient des catégories d'établissements fixés par les arrêtés de classement de la province Sud toujours en vigueur et donc des tarifs par nuitées fixés par l'article Lp 900 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Par suite, le moyen tiré de ce que les établissements hôteliers n'étaient plus classés au titre des années en litige doit être écarté et la demande de dégrèvement des suppléments d'imposition à la taxe sur les nuitées mis à la charge de la SA STHNC au titre des exercices clos au 31 décembre des années 2014, 2015 et 2016 doit être rejetée.

Sur la demande d'imputation du déficit constaté au titre de l'exercice clos en 2014 pour un montant de 371 380 703 francs CFP sur les exercices en litiges :

15. La SA STHNC demande l'imputation sur les exercices en litige du déficit constaté à l'occasion de la fusion absorption de la société STHNC III par la société STHNC à la clôture de l'exercice clos au 31 décembre 2014 pour un montant de 371 380 703 francs CFP et pour le report duquel elle bénéficie en l'absence de réponse à sa demande d'agrément formée le 5 février 2014 d'un agrément tacite.

16. Aux termes de l'article 1096 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « Après l'établissement d'un rôle, d'une liquidation ou d'un avis de mise en recouvrement, le contribuable conserve le droit de présenter une réclamation (...) ». Aux termes de l'article 1097 du même code des impôts : « *Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, et pénalités de toute nature établis ou recouvrés par l'administration fiscale, relèvent de la juridiction contentieuse, lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une délibération ou d'un arrêté à caractère fiscal.* ». Aux termes de l'article 43 dudit code des impôts de Nouvelle-Calédonie : « *I. En cas de fusion de sociétés, les déficits subis par la société absorbée, qu'il s'agisse des déficits ordinaires ou de ceux correspondant aux amortissements pratiqués mais réputés différés en période déficitaire, ne peuvent être déduits des bénéfices de la société absorbante. / Toutefois, sous réserve d'un agrément préalable par arrêté de l'Exécutif et dans la mesure définie par cet agrément, les fusions de sociétés peuvent ouvrir droit au report des déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée. II. Les sociétés qui sollicitent l'agrément visé au I doivent formuler leur demande avant la réalisation de la fusion ou de l'apport partiel d'actif. / La demande doit être adressée sur papier libre aux services fiscaux, signée par le représentant légal de la société absorbante et contresignée par le représentant de la société absorbée. / La demande doit comporter les documents et renseignements suivants : - engagement de la société absorbée de renoncer à la déduction ultérieure de ses déficits ; - nature et valeur nette comptable des apports ; situation et caractéristiques des immeubles apportés ; - mode de rémunération des apports (remise de parts prise en charge de passif, primes, etc.) ; - motif de l'opération de fusion ; exposé détaillé des raisons ; prévisions concernant les avantages attendus de l'opération ; investissements envisagés ; - origine et montant des déficits dont le transfert est demandé. / L'arrêté d'agrément ou le refus d'agrément doivent intervenir dans un délai de 2 mois à compter de la*

réception de la demande. A défaut, l'agrément est réputé accordé. / Ce délai de 2 mois peut être interrompu une seule fois par une demande de compléments d'information du service chargé de l'instruction de la demande de transfert de déficits. L'entreprise pétitionnaire dispose du délai de trente jours mentionné à l'article 922 du code des impôts pour répondre à la demande d'information du service. Un nouveau délai de 2 mois court à compter de la réception de la réponse de l'entreprise pétitionnaire. ». Ces dispositions, qui s'abstiennent de fixer expressément des conditions à l'obtention de l'agrément qu'elles prévoient, ont donné à l'exécutif de la Nouvelle-Calédonie le pouvoir d'apprécier si les opérations de fusion qui lui sont soumises en vue de cette obtention justifient, compte tenu de l'objectif qu'elles poursuivent, l'octroi de l'avantage fiscal qu'elles comportent.

17. Le service dans sa décision du 11 juin 2019 de rejet partiel de la réclamation de la société STHNC a motivé le rejet du déficit reportable en relevant que la troisième demande en date du 5 février 2014 formée par la société et à laquelle l'administration n'a pas répondu est strictement analogue aux deux premières demandes formées le 9 juillet 2010 et le 8 juin 2011 qui ont chacune fait l'objet d'une décision de rejet par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie et que le silence gardé par l'administration ne saurait valoir approbation tacite de délivrance d'un agrément, la SA STHNC n'ayant au demeurant pas effectué sa demande d'agrément de bonne foi.

18. Toutefois, la SA STHNC peut seulement demander au juge de l'impôt en Nouvelle-Calédonie la réduction ou la décharge d'une imposition mise en recouvrement et ne peut, en l'absence d'imposition établie au titre des exercices en cause contester le refus d'imputation du déficit déclaré, cette imputation ne pouvant être critiquée qu'à l'occasion du premier exercice bénéficiaire sur lequel le déficit est reportable. Il est constant que le rejet par le service vérificateur des déficits d'un montant de 941 157 870 francs CFP qui sont nés des fusions entre la société STHNC et les sociétés STHNC II et STHNC III a conduit à réduire le déficit reportable de la société à la clôture de l'exercice 2014 de 1 090 514 795 francs CFP à la somme de 149 356 625 francs CFP. D'une part, le déficit reportable ne peut être imputé sur les exercices en litige clos au 31 décembre des années 2014, 2015 et 2016 qui sont déficitaires. D'autre part, aucune disposition du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans sa rédaction applicable au présent litige ne permet la présentation d'une réclamation tendant à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire notamment lorsque ces erreurs n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire. Par suite, les conclusions de la SA STHNC tendant à réintégrer et imputer le déficit fiscal né de l'opération de fusion absorption des sociétés STHNC II et STHNC III par la société STHNC pour un montant de 371 380 703 francs CFP sont irrecevables et ne peuvent, par suite qu'être rejetées.

Sur les pénalités de mauvaise foi afférentes au redressement portant sur la taxe sur les nuitées (TNH) :

19. Aux termes des dispositions des articles 1054 du code des impôts : « *Lorsque la déclaration ou l'acte mentionnés à l'article 1053 font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti (...) 2° (...) et d'une majoration de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie (...)* ». Il résulte de ces dispositions que la pénalité pour mauvaise foi, a pour objet de sanctionner la méconnaissance par le contribuable de ses obligations déclaratives. Pour établir ce manquement, l'administration doit apporter la preuve,

d'une part, de l'insuffisance, de l'inexactitude ou du caractère incomplet des déclarations et, d'autre part, de l'intention de l'intéressé d'éluder l'impôt.

20. Il résulte de l'instruction que pour motiver les pénalités de mauvaises foi de 40 % appliquées à la SA STHNC sur les redressements à la TNH, le service a relevé que la société après avoir adressé le 4 décembre 2014 à la province Sud une demande de déclassement des trois hôtels qu'elle exploite, a décidé unilatéralement qu'elle regarderait ses trois établissements comme « non classés » à compter du 1^{er} janvier 2015. Ainsi, en dépit de la réponse du 12 janvier 2015 de la province Sud indiquant que la classification des établissements hôteliers de la société STHNC serait maintenue jusqu'à fin 2015, la société STHNC a appliqué aux nuitées vendues le tarif correspondant aux établissements touristiques d'hébergement non classés soit 150 F au lieu de 600 F et 350 F par nuitée vendue, cela même alors que ses prestataires tels que booking.com, Expedia affichent les établissements qu'exploite la SA STHNC comme étant classés. Ainsi, la SA STHNC qui ne conteste pas les faits a intentionnellement déclassé les hôtels qu'elle exploite selon qu'elle est ou non en situation d'en tirer bénéfice. Par suite, le service a pu compte tenu de la mauvaise foi de la SA STHNC majorer les droits mis à sa charge en ce qui concerne la TNH de la pénalité de 40 % prévue par les dispositions de l'article 1054 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

21. Il résulte de tout ce qui précède que la SA STH NC est seulement fondée à demander le dégrèvement des rappels de taxe de solidarité sur les services (TSS) mis à sa charge au titre des années 2014, 2015 et 2016 pour un montant globale de 1 748 363 francs CFP.

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 STHNC au demeurant non représentée par un avocat, dirigées contre la Nouvelle-Calédonie qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante à titre principal.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La société STHNC est dégrevée des rappels de taxe de solidarité sur les services (TSS) mis à sa charge au titre des exercices clos au 31 décembre 2014, 2015 et 2016 pour un montant global de 1 748 353 francs CFP.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête de la SA STHNC est rejeté.