

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALÉDONIE**

N° 10205

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SA FIGESBAL

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Fraisse
Rapporteur

M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie,

Audience du 16 février 2012
Lecture du 2 mars 2012

Vu la requête, enregistrée le 6 juillet 2010, présentée pour la SA FIGESBAL, dont le siège est (...), représentée par son président directeur général en exercice, par la CMS Bureau Francis Lefebvre ; la SA FIGESBAL demande au tribunal :

- de prononcer la décharge des impositions complémentaires auxquelles elle a été assujettie en matière d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos les 31 décembre 2005, 2006 et 2007 ;
- de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie la somme de 600 000 francs CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

La société fait valoir que :

1 - la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture, qui est fixée par l'article 18 VI du code des impôts, n'a été introduite dans ce code que par l'article 2 de la loi du pays n° 2006-2 du 24 janvier 2006, qui n'a aucun caractère interprétatif ou rétroactif; auparavant, s'appliquait la règle résultant d'un arrêt du Conseil d'État rendu le 7 juillet 2004 et selon laquelle les erreurs comptables corrigées dans le bilan de clôture d'un exercice doivent être symétriquement corrigées dans les écritures de bilan des autres exercices entachés des mêmes erreurs « alors même que tout ou partie de ces exercices seraient couverts par la prescription » ; il s'ensuit que les erreurs constatées au bilan de clôture de l'exercice clos le 31 décembre 2005, premier exercice non prescrit, doivent également être corrigées au bilan d'ouverture de ce même exercice, c'est-à-dire au bilan de clôture de l'exercice clos le 31 décembre 2004, lequel est aujourd'hui prescrit ;

2 - les provisions constituées en vue de faire face au versement d'indemnités de départ à la retraite étaient en principe déductibles du résultat avant que la loi du pays n° 2010-2 du 21 janvier 2010, qui n'a aucun caractère interprétatif ou rétroactif, ne vienne interdire leur déduction fiscale ; la doctrine administrative a, dans un premier temps, reconnu cette déductibilité ; la

probabilité pour l'entreprise d'avoir à supporter des indemnités de départ à la retraite à raison des salariés qui font partie de son effectif à la clôture de l'exercice est certaine ;

3 - les provisions pour dépréciation de créances détenues sur certaines filiales concernent Ballande Groupe Australasia pour 46 551 907 francs CFP, Centre Point pour 17 931 763 francs CFP et Ballande Groupe Asia pour 26 549 854 F ; elles ont été comptabilisées en raison des importantes difficultés rencontrées par ces filiales et de leur incapacité persistante à pouvoir procéder au remboursement même partiel de leurs créances qui en est résultée ; il est démontré que la situation comptable de ces filiales était négative dans des proportions très largement supérieures aux montants des provisions constituées ; le risque de non-recouvrement des créances est attesté par la situation économique des filiales concernées qui, toutes, sont en situation nette négative récurrente depuis plusieurs années et ont une marge brute d'autofinancement négative ; la direction des services fiscaux a déjà reconnu la déductibilité des provisions pour dépréciation des participations détenues dans ces filiales, lesquelles portaient sur 100% du prix de revient comptable des titres ; la jurisprudence ne subordonne nullement la déductibilité d'une provision pour dépréciation de créances à la condition que des poursuites aient été préalablement engagées contre le débiteur défaillant, d'autant plus que la SA FIGESBAL est une société holding ;

4 - les provisions pour dépréciation des participations détenues dans certaines filiales concernent, en premier lieu, la société SIFPK4 qui a fait l'objet d'une provision de 314 952 750 francs CFP dotée avant le 1^{er} janvier 2005, c'est-à-dire au cours de la période prescrite ; cette provision ne peut donc pas être rapportée au résultat de l'exercice clos le 31 décembre 1985 ; cette société a cessé toute activité commerciale début 2005 et n'a pour activité que la location d'un immeuble ; elle a été évaluée en capitalisant le loyer au taux de 12,5%, correspondant au taux couramment utilisé pour procéder à une évaluation des actifs immobiliers à usage professionnel, et en déterminant la valeur mathématique réelle de la société par addition de sa situation nette comptable et des plus-values latentes ; ces provisions concernent, en deuxième lieu, la société AMK Le Kaori qui a fait l'objet d'une provision de 7 212 119 francs CFP, qui ne peut pas non plus être rapportée au résultat de l'exercice clos le 31 décembre 2005 ; les titres de cette société, dont la SA FIGESBAL ne détient que 62,24% du capital social, sont inscrits au bilan de la SA FIGESBAL pour un prix de revient d'origine de 34 850 931 francs CFP ; son actif est seulement constitué de SICAV monétaires, dont le rendement est par hypothèse peu élevé et les plus-values latentes extrêmement limitées ; ces provisions concernent, en troisième lieu, la société Damefa/Gault et Millau, qui a fait l'objet d'une provision de 235 723 332 francs CFP, qui ne peut non plus être rapportée au résultat de l'exercice clos le 31 décembre 2005 ; la déduction de cette provision est fondée sur la situation économique de la société sans valeur réelle positive ;

5 - la SA FIGESBAL a également doté des provisions pour risque complémentaire à raison de trois de ses filiales ; les deux provisions pour risque de 20 000 000 francs CFP et 70 000 000 francs CFP ont été dotées au cours d'un exercice prescrit et leur réintégration dans les résultats de l'exercice 2005 n'est donc pas fondée ; la comptabilisation en 2006, au titre de la filiale australienne Ballande Groupe Australasia, d'une provision pour risque de 100 000 000 francs CFP est liée à la garantie de même montant que la SA FIGESBAL a donnée à la banque (Westpac) qui a accordé une ligne de crédit à Ballande Groupe Australasia ; à défaut d'un tel financement, Ballande Groupe Australasia aurait été dans l'incapacité de poursuivre son activité et aurait ainsi été contrainte de déposer son bilan ; sa situation financière rendait probable son incapacité à faire face à ses engagements vis-à-vis de la banque Westpac ;

6 - les provisions pour dépréciation de titres immobilisés sont justifiées par le fait qu'ils n'ont plus de valeur marchande ; la SA FIGESBAL ne retrouve pas les actes de propriété de ces titres acquis il y a plusieurs décennies et ne perçoit aucun dividende depuis des années ;

7 - la provision pour dépréciation d'un terrain situé à Lifou est antérieure au 1^{er} janvier 2005 ; elle concerne un terrain dont l'exploitation est impossible et qui n'a plus de valeur marchande ;

8 - des dividendes non réclamés par les associés, d'un montant de 36 345 360 francs CFP ont été comptabilisés en produit exceptionnel mais extournés du résultat fiscal de l'exercice 2006 ; les services fiscaux considèrent à tort qu'il s'agit d'un produit imposable au titre de 2006 ; la majeure partie, soit 27 952 260 francs CFP, correspond à des dividendes qui étaient atteints par la prescription avant même le 1^{er} janvier 2005 ; les prélèvements des associés étant ainsi neutres en termes de bénéfice pour la société, il en va de même de l'opération inverse qui consiste à annuler les effets d'une distribution de dividendes ;

9 - c'est à tort que l'administration a considéré que les dépenses liées au logement mis à la disposition du président directeur général (eau, électricité, déchets urbains, assurance, téléphone, entretien et réparation) avaient un caractère personnel et les a réintégrées dans le résultat fiscal de la société ; or, ces dépenses sont un accessoire à la mise à disposition gratuite du logement ; pour les années en cause, l'avantage en nature résultant de la mise à disposition gratuite d'un logement était évalué sur la base d'un forfait selon la méthode définie à l'article 94 du code des impôts : 12 % de la rémunération brute, avantages en nature non compris ; au surplus, ces dépenses représentent un coût dérisoire au regard des économies que la société réalise grâce au logement dont le président directeur général est propriétaire en métropole et qu'il utilise trois mois par an ;

10 - en ce qui concerne les billets d'avion de l'épouse et du fils du président directeur général, l'article 94 du code des impôts ne les considère pas comme des avantages en nature imposables ; l'octroi de cet avantage en nature n'aboutit à porter le montant global des rémunérations et avantages de toute nature octroyés au salarié à un niveau excessif au regard de l'importance des services qu'il rend à la société ;

Vu la décision du 7 avril 2010 par laquelle le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie a statué sur la réclamation préalable ;

Vu la mise en demeure adressée le 6 octobre 2010 au président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, en application de l'article R. 612-3 du code de justice administrative, et l'avis de réception de cette mise en demeure ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 12 octobre 2010, présenté par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie qui fait valoir que :

1 - si, par arrêt du 7 juillet 2004, le Conseil d'État a décidé de remettre en cause la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture de l'exercice non prescrit en effaçant le « butoir » du premier exercice non prescrit, qu'il avait mis en place 30 ans plus tôt, il n'a pas voulu écarter cette règle en cas d'erreurs comptables délibérées, ce qui est le cas en l'espèce ; le principe veut qu'en matière de contrôle fiscal, les règles de procédures sont d'application immédiate ; qu'en tout état de cause, la loi du pays promulguée en janvier 2006, si elle devait être regardée comme une règle d'assiette, est cependant devenue opposable aux contribuables dès son adoption par le législateur calédonien, le 28 décembre 2005 comme le prévoit l'article 85 de la loi organique du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie, tel qu'interprété par le Conseil d'État ; c'est ainsi que les

lois du pays fiscales sont opposables aux contribuables et concernent donc les périodes d'impositions non encore closes à la date de l'adoption du texte, même si la promulgation n'intervient qu'après le 1^{er} janvier ; c'est donc à juste titre que le vérificateur a, en 2008, notifié les redressements sur 2005 (premier exercice non prescrit soumis au contrôle) en tenant compte de la règle de l'intangibilité du bilan légalisée deux ans plus tôt par le congrès de Nouvelle-Calédonie en 2006 ; qu'en tout état de cause, l'ancien II de l'article 27 du code des impôts permettait de rapporter les provisions irrégulières dès l'origine aux résultats du premier exercice non prescrit ;

2 - la société n'a jamais démontré le caractère probable des provisions constituées en vue de faire face au versement d'indemnités de départ à la retraite ; elle ne fait cas d'aucun événement permettant de dire que l'obligation est juridiquement constituée ; ses explications concernant la méthode de calcul utilisée sont totalement inopérantes ; elle invoque une doctrine qui n'a jamais existé ; il résulte au contraire de l'article 27 du code des impôts qu'une entreprise peut valablement porter en provision et déduire des bénéfices imposables d'un exercice des sommes correspondant à des charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement par elle, à la condition, notamment, que ces charges apparaissent comme probables (b) eu égard aux circonstances constatées à la date de la clôture de l'exercice (d) ;

3 - les provisions pour dépréciation de créances détenues sur certaines filiales ne résultent pas d'une gestion commerciale normale dès lors que le fait de provisionner quasi-systématiquement le produit d'une facturation au cours du même exercice, en renonçant dès l'émission de la facture à tout effort de recouvrement, traduit bien une volonté d'abandonner tout simplement la créance ; une telle façon de procéder ne résulte pas d'une gestion commerciale normale ; aucune tentative de recouvrement n'a été faite ;

4 - les provisions pour dépréciation des participations détenues dans certaines filiales ne sont pas justifiées ; en ce qui concerne la Société Immobilière et Financière du 4^{ème} KM (SIFPK4), le tribunal ne pourra que relever le manque grave de clarté du mémoire, qui obligera à recourir aux pièces de procédure ; en outre les propos tenus sont tout simplement mensongers ; en ce qui concerne la société AMK Le Kaori, la société ne démontre pas non plus que la valeur d'utilité des titres à l'époque de la dotation de la provision était inférieure à leur valeur de souscription, telle qu'elle apparaissait au bilan ; en ce qui concerne la société DAMEFA (Gault et Millau), la requérante s'en tient encore uniquement à l'actif net, sans se référer à une autre quelconque méthode pour justifier la valeur d'utilité ; or, les rapports annuels 2006 et 2007 montrent le redressement de cette société, confirmé par une augmentation de capital de 1 533 456 euros en 2006 ;

5 - la SA FIGESBAL ne fait cas, à propos des provisions pour risque complémentaire à raison de trois de ses filiales et notamment de sa filiale australienne Ballande Groupe Australasia, d'aucun document de la banque lui signifiant à l'époque son intention de mettre en œuvre la garantie ; la circonstance qu'elle ait consenti des avances en 2009 à cette dernière filiale, soit bien après la comptabilisation de la charge, ne saurait justifier celle-ci trois ans plus tôt ;

6 - en ce qui concerne les provisions pour dépréciation de titres immobilisés, la société reconnaît n'avoir effectué aucune démarche permettant d'établir que les titres en cause avaient perdu tout valeur marchande ;

7 - en ce qui concerne le terrain de Lifou, la société aurait dû passer en perte les titres en question après avoir effectué des démarches préalables auprès des coutumiers de l'île ;

8 - les dividendes non réclamés sont revenus en propriété à la société par l'effet de la prescription acquisitive ; cette prescription, qui a engendré pour elle un supplément de revenus inattendu, a pour conséquence de soumettre à l'impôt le produit exceptionnel ;

9 - les dépenses correspondant à la prise en charge par la SA FIGESBAL des factures d'eau, d'électricité et de téléphone de M. X. ne relèvent pas de la règle de tolérance de l'article 94 du code des impôts, qui existait en 2005 et 2006 pour les loyers des dirigeants sociaux pris en charge par les sociétés ; que le redressement est, en outre, justifié par les articles 153 et 156 du code des impôts ;

10 - les billets d'avion de l'épouse et du fils du président directeur général pris en charge par la société ne sont pas des dépenses engagées dans l'intérêt de l'entreprise ; que, si ces sommes devaient être considérées comme des avantages tirés du contrat de travail, elles auraient dû être déclarées en application des articles 153 et 156 du code des impôts ;

Vu l'ordonnance en date du 14 octobre 2010 fixant la clôture d'instruction au 19 novembre 2010, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative ;

Vu le mémoire, enregistré le 9 novembre 2010, présenté pour la SA FIGESBAL tendant aux mêmes fins par les mêmes moyens et faisant valoir, en outre, que :

1 – s'agissant de l'application de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture, la solution rendue par le Conseil d'État pour la Polynésie française ne peut être transposée en Nouvelle-Calédonie dès lors qu'en Polynésie française, les lois du pays n'ont que valeur réglementaire ; pour les lois du pays de Nouvelle-Calédonie, le Conseil d'État a jugé, dans un arrêt du 12 janvier 2005, qu'une loi du pays adoptée le 4 décembre 2000 n'a d'existence à l'égard des tiers qu'à compter de la date de sa promulgation, le 22 décembre 2000 ; le II de l'article 27 du code des impôts est inapplicable en l'espèce dès lors qu'il ne vise que le cas des provisions qui, régulièrement constituées à l'origine, reçoivent finalement un emploi non conforme à leur objet ou perdent leur objet ; il ne vise donc pas le cas des provisions qui sont considérées comme ne répondant pas, dès leur comptabilisation, aux conditions de déduction posées par le I du même article ; en outre, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture instaurée par la loi du pays du 24 janvier 2006 n'énonce pas une règle de procédure mais une règle d'assiette ;

2 – en ce qui concerne les provisions constituées en vue de faire face au versement d'indemnités de départ à la retraite, la condition tirée de la nécessité d'un événement en cours à la clôture de l'exercice de dotation de la provision est remplie du simple fait que le salarié est toujours présent dans l'entreprise à cette date et que, si cette situation ne change pas dans le futur, son employeur sera tenu de lui verser une indemnité à l'occasion de son départ à la retraite ;

3 – en ce qui concerne les provisions pour dépréciation de créances détenues sur certaines filiales, la concomitance entre la comptabilisation de la créance et son provisionnement ne peut caractériser un « cadeau » fait à la filiale que si ce provisionnement ne vient pas constater un risque réel de non-recouvrement mais traduit en réalité la volonté de l'entreprise de ne jamais réclamer au tiers le règlement d'une créance qu'elle sait pourtant être recouvrable ; en outre, la déductibilité d'une telle provision n'est pas subordonnée à la condition formelle de l'engagement de poursuites, surtout lorsque le créancier et le débiteur font partie du même groupe et que le créancier, au surplus, intervient de manière active dans la gestion du débiteur ; la situation financière de la société Ballande Groupe Australasia et celle de Centre Point justifiaient les provisions en cause ;

4 – le contribuable qui a comptabilisé une provision pour dépréciation de titres immobilisés sur la base d'une méthode d'évaluation non pertinente a toujours la possibilité de justifier sa provision après coup, à l'occasion d'un contrôle fiscal, par l'utilisation d'une méthode d'évaluation plus conforme à la jurisprudence ; en ce qui concerne la société SIFPK4, le taux de 12,5 % contesté par l'administration fiscale est couramment utilisé par les experts en évaluation immobilière en Nouvelle-Calédonie du fait qu'il est celui qui était retenu dans l'arrêté n°70-472 du 10 décembre 1970 qui sert toujours de référence dans les procédures d'évaluation ; en ce qui concerne la société AMK Le KAORI, la valorisation des titres est fondée sur une base absolument incontestable : le cours de bourse des titres composant l'unique actif de la société ; en ce qui concerne la société Gault et Millau, une analyse des données comptables montre que sa valeur réelle a diminué depuis son acquisition par la SA FIGESBAL en 2001 ; à titre subsidiaire, la SA FIGESBAL demande que la déductibilité de la provision pour dépréciation des titres Gault-Millau soit admise à minima à hauteur de 230 289 984 francs CFP ;

5 – en ce qui concerne les provisions pour risque complémentaire c'est le versement par la SA FIGESBAL à Ballande Groupe Australasia de 400 000 puis 600 000 dollars en 2009 pour permettre à cette dernière d'honorer ses engagements vis-à-vis de la Westpac qui confirme, si besoin en était, la probabilité du risque provisionné ; le fait que cette sortie de ressources se soit faite au profit de Ballande Groupe Australasia et non de la Westpac ne saurait avoir la moindre importance dès lors qu'en tout état de cause, une sortie de ressources au profit direct de la Westpac en exécution de la « stand-by letter of credit » aurait eu exactement les mêmes conséquences ;

6 – les observations présentées par la Nouvelle Calédonie à propos des provisions pour dépréciation de titres immobilisés n'appellent pas de réponse ;

7 – en ce qui concerne le terrain de Lifou, l'impossibilité pour la société d'exploiter actuellement le terrain en raison de son environnement coutumier n'implique pas nécessairement que cette impossibilité soit définitive ; seule la « disparition » du terrain justifierait qu'il soit sorti du bilan ;

8 – en ce qui concerne les dividendes non réclamés, l'écriture passée en 2006 pour rectifier l'erreur de 36 345 360 francs CFP a consisté à comptabiliser un profit exceptionnel de même montant pour réduire d'autant le compte de passif « actionnaires, dividendes à payer » qui était artificiellement surévalué de 36 345 360 francs CFP à cette date ; l'écriture a ainsi eu pour objet de corriger une erreur dont était entaché le bilan, en l'occurrence le passif, quand bien même cette écriture a également abouti à mouvoir un compte de produit ; à la date où ces sommes ont été prescrites, le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit n'avait pas encore été instauré par la loi du pays du 24 janvier 2006 ;

9 – en métropole, où existe également un barème forfaitaire d'évaluation de l'avantage en nature « logement », il est clairement établi que sont couverts par ce barème forfaitaire, non seulement la valeur locative stricto sensu du logement mais également tous les frais annexes inhérents au logement (tels que eau, gaz, électricité, chauffage...) ;

10 – en ce qui concerne les billets d'avion, il faut distinguer : l'article 89 du code des impôts qui règle le sort des indemnités forfaitaires pour frais professionnels alloués aux salariés-dirigeants ; l'article 90 qui définit le traitement fiscal des indemnités pour frais professionnels alloués aux salariés qui n'ont pas la qualité de dirigeant ; l'article 92 qui concerne les avantages en argent par lesquels un employeur prend en charge une dépense incombant personnellement au salarié, que ce dernier ait ou n'ait pas la qualité de dirigeant ; or, l'article 92 exclut expressément les billets

d'avion payés par l'employeur de la catégorie des avantages en argent ; en outre, M. P. , sur lequel porte également le redressement, n'a pas la qualité de dirigeant ;

Vu le mémoire, enregistré le 18 novembre 2010, présenté par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, persistant dans ses conclusions de rejet sous réserve d'un dégrèvement en base de 40 695 francs CFP correspondant aux billets d'avion de M. P. ;

Vu la lettre en date du 3 février 2012, par laquelle le président du tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie informe les parties de ce que le tribunal est susceptible de soulever d'office le moyen tiré de ce que les dividendes prescrits non réclamés ne peuvent constituer un produit de la société FIGESBAL en application des dispositions combinées de l'article 44 de la loi organique du 19 mars 1999 et de l'article L. 1126-1 du code général de la propriété des personnes publiques ;

Vu, enregistrées les 7 et 10 février 2012, les observations du président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie sur le moyen d'ordre public ;

Vu, enregistrées les 10 et 14 février 2012, les observations de la société FIGESBAL sur le moyen d'ordre public ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 modifiée relative à la Nouvelle-Calédonie ;

Vu le code général de la propriété des personnes publiques ;

Vu la loi du pays n° 2006-2 du 24 janvier 2006 portant diverses dispositions d'ordre fiscal ;

Vu le code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;

Vu la délibération n° 281 du 24 février 1988 du congrès du territoire de la Nouvelle-Calédonie relative au contrat de travail, modifiée par la délibération n° 212/CP du 15 octobre 1997 ;

Vu le code de justice administrative dans sa version applicable à la Nouvelle-Calédonie ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 16 février 2012 : - le rapport de M. Fraisse, président-rapporteur ;

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

- et les observations de M. Boiteux, représentant la Nouvelle-Calédonie ;

Considérant qu'au cours de l'année 2008, la SA FIGESBAL, holding du groupe Ballande, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a porté sur la période du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2007 ; que, par la présente requête, elle conteste la totalité des redressements qui lui ont été notifiés en matière d'impôt sur les sociétés ; qu'elle soutient, tout d'abord, que le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne trouvait pas à s'appliquer à l'exercice 2005 ; qu'elle remet en cause, ensuite, la réintégration dans son résultat, par l'administration fiscale, des diverses provisions qu'elle a constituées ; qu'elle refuse enfin les autres redressements dont elle a fait l'objet ;

1– Sur les dotations comptabilisées avant le 1^{er} janvier 2005 :

Considérant que la SA FIGESBAL soutient que l'administration fiscale a fait une application rétroactive et donc illégale de l'article 2 de la loi du pays du 24 janvier 2006 susvisée, qui a inscrit dans le code des impôts de Nouvelle-Calédonie la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ; que, par suite, elle aurait écarté à tort la correction symétrique des écritures de bilan, en réintégrant dans les bénéfices imposables du plus ancien des exercices non prescrits, à savoir l'exercice clos en 2005, les provisions suivantes constituées au cours des exercices précédents :

- provision pour indemnité de retraite : 6 344 092 francs CFP ;
- provision pour risque sur filiales : 90 000 000 francs CFP (70 000 000 francs CFP au titre de Daméfa/Gault-Millau et 20 000 000 francs CFP au titre de Ballande Groupe Asia) ;
- provision pour dépréciation de créances : 42 794 930 francs CFP (dont 16 245 076 francs CFP au titre de Ballande Groupe Australasia et 26 549 854 francs CFP au titre de Ballande Groupe Asia) ;
- provision sur terrain : 100 000 francs CFP ;
- provision pour dépréciation des titres de participation: 557 966 023 francs CFP (dont 7 212 119 francs CFP au titre de AMK, 314 952 750 Fau titre de SIFPK4 et 235 801 154 francs CFP au titre de Daméfa/Gault-Millau) ;
- provision pour dépréciation de titres immobilisés : 1 783 090 francs CFP ;

Considérant qu'aux termes du paragraphe II de l'article 18 du code des impôts «Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés » ;

Considérant que l'article 2 de la loi du pays du 24 janvier 2006 a complété cet article 18 par un paragraphe VI ainsi rédigé : « Pour l'application des dispositions du II, pour le calcul de la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice, l'actif net d'ouverture du premier exercice non prescrit déterminé, sauf dispositions particulières, conformément à l'article 985 ne peut être corrigé des omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de celui-ci.

« Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas lorsque l'entreprise apporte la preuve que ces omissions ou erreurs sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit.

« Elles ne sont pas non plus applicables aux omissions ou erreurs qui résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des dispositions de l'article 22 déduites sur des exercices prescrits ou de la déduction au cours d'exercices prescrits de charges, qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé.

« Les corrections des omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas restent sans influence sur le résultat imposable lorsqu'elles affectent l'actif du bilan. Toutefois, elles ne sont prises en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions ni pour la détermination du résultat de cession » ;

Considérant qu'aux termes de l'article 85 de la loi organique du 19 mars 1999 : « Lorsque le budget de la Nouvelle-Calédonie a été adopté, les lois du pays et les délibérations adoptées par le congrès en matière de contributions directes ou taxes assimilées entrent en vigueur le 1^{er} janvier qui suit l'ouverture de la session budgétaire alors même qu'elles n'auraient pas pu être publiées avant cette date.

« Les règles applicables aux impôts sur le revenu et à l'impôt sur le bénéfice des sociétés et des autres personnes morales sont celles qui sont en vigueur au dernier jour de la période au titre de laquelle l'impôt est dû » ;

Considérant qu'il ressort des travaux parlementaires de la loi organique du 19 mars 1999, et notamment de l'amendement déposé par M. Y., député, adopté par l'Assemblée nationale le 21 décembre 1998, que la rédaction de l'article 85 précité de la loi organique a précisément pour objet d'« éviter les risques de contentieux » lorsque les lois du pays intervenant en matière fiscale n'ont « pas été publiées avant la date du 31 décembre » ; qu'une publication des lois du pays au lendemain de leur adoption est en effet rendue impossible par les articles 103 et 104 de cette même loi organique qui organisent la possibilité d'une seconde délibération et, le cas échéant, d'une saisine du Conseil constitutionnel ; qu'il s'ensuit que les dispositions précitées de l'article 2 de la loi du pays du 24 janvier 2006, qui ont été adoptées par le congrès le 28 décembre 2005, étaient applicables à la détermination des cotisations d'impôt sur les sociétés dues par la SA FIGESBAL au titre de l'exercice comptable courant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2005 ;

Considérant que, par suite, doit être écarté le moyen tiré de ce que l'administration fiscale aurait donné une portée rétroactive au paragraphe VI de l'article 18 du code des impôts ;

2 – Sur les provisions pour indemnités de départ à la retraite :

Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 21 du code des impôts, dans sa rédaction en vigueur à la date des impositions en litige : «Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges à condition de : – se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ou d'être exposée dans l'intérêt de l'exploitation... – de correspondre à une charge effective et d'être appuyées de justifications suffisantes... Ces charges comprennent, notamment : e) Les provisions si elles répondent aux conditions fixées aux articles 27 et suivants... » ; qu'aux termes de l'article 27 du même code : «I. Les provisions sont admises en déduction du bénéfice imposable lorsqu'elles remplissent les conditions suivantes : –Elles doivent : –a) être destinées à faire face soit à une perte ou à la dépréciation d'un élément d'actif, soit à une charge qui, si elle était intervenue au cours de la période d'imposition aurait normalement pu venir en déduction des bénéfices imposables de cette période ; – b) être probables et non pas simplement éventuelles ; – c) trouver leur source ou leur origine dans des faits intervenus au cours de la période d'imposition ; – d) être nettement précisées... » ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 19-3 de la délibération du 24 février 1988 susvisée alors en vigueur : «En cas de rupture du contrat de travail pour départ ou mise à la retraite, le salarié a droit sous réserve de dispositions conventionnelles ou contractuelles plus favorables : – s'il quitte volontairement l'entreprise pour bénéficier du droit à la pension de vieillesse prévue par la réglementation territoriale, à une indemnité de départ en retraite égale à un dixième de mois par année de service chez l'employeur ; – lorsque la mise à la retraite résulte d'une décision de l'employeur, à une indemnité de départ en retraite calculée comme suit... » ;

Considérant qu'il résulte des dispositions précitées de la délibération du 24 février 1988 que ce n'est que lorsqu'il quitte volontairement l'entreprise pour bénéficier d'une pension de vieillesse ou lorsqu'il est mis à la retraite en conséquence d'une décision de son employeur, qu'un salarié a droit à une indemnité de départ en retraite ; que c'est donc seulement à compter de la réalisation de l'un de ces deux événements que l'employeur est tenu de verser au salarié une indemnité de départ en retraite, le salarié n'ayant pas droit à une telle indemnité en cas de rupture de son contrat de travail pour un autre motif que son départ à la retraite ; que, dans ces conditions, les charges correspondant au versement à l'ensemble des salariés de la SA FIGESBAL d'indemnités

de départ en retraite ne peuvent être regardées comme probables au sens des dispositions susmentionnées de l'article 27 du code des impôts et comme justifiant la constitution des provisions déduites par cette société de ses bénéfices imposables au titre des exercices en cause ; que c'est dès lors à bon droit que l'administration a réintégré ces provisions dans les bases d'imposition de ladite société à l'impôt sur les sociétés au titre des exercices en cause ;

3 – Sur les provisions pour dépréciation des créances détenues sur certaines filiales :

Considérant que la SA FIGESBAL a provisionné la quasi-totalité des créances qu'elle détient sur trois de ses filiales installées à l'étranger pour facturation de services ; que ces provisions s'élèvent à 46 551 907 francs CFP pour Ballande Groupe Australasia, à 17 931 763 francs CFP pour Centre point et à 26 549 854 francs CFP pour Ballande Groupe Asia ; que, pour justifier ces provisions, elle soutient que ces dernières ont été comptabilisées en raison des importantes difficultés rencontrées par ces filiales et de leur incapacité persistante à pouvoir procéder au remboursement même partiel de leurs créances ;

Considérant que, comme il a été dit, le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est celui qui provient des opérations de toute nature faites par l'entreprise, à l'exception de celles qui, en raison de leur objet ou de leurs modalités, sont étrangères à une gestion commerciale normale ; qu'une provision ne peut être constituée en application du e) de l'article 21 du code des impôts qu'en vue de faire face à des pertes ou à des charges encourues dans le cadre d'une gestion commerciale normale ;

Considérant que la SA FIGESBAL a constitué des provisions pour prendre en compte la dépréciation totale des titres de ces trois filiales étrangères ; que, dans ces conditions, le fait pour elle de facturer des services à ses filiales d'un montant manifestement hors de proportion avec leur solvabilité et de constituer, lors du même exercice, des provisions correspondant à ces créances ne relève pas, en l'espèce, d'une gestion commerciale normale ; qu'en outre, la société n'établit pas qu'en procédant ainsi, elle a agi dans son propre intérêt ; qu'il s'ensuit que l'administration fiscale est réputée apporter la preuve des faits dont elle se prévaut pour estimer que ces opérations constituent des actes anormaux de gestion ; qu'elle était, par suite, fondée à réintégrer dans le résultat imposable les provisions constituées par la SA FIGESBAL et destinées à couvrir le risque de perte des sommes correspondant à ces facturations ;

4 – Sur les provisions pour dépréciation des participations détenues dans certaines filiales :

Considérant, d'une part, qu'aux termes du paragraphe III de l'article 20 du code des impôts : « Les valeurs mobilières composant le portefeuille sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine.

« A la fin de chaque exercice, il est procédé à une estimation des titres de participation et des titres de placement.

« En ce qui concerne les titres de placement, les titres cotés sont évalués au cours moyen du dernier mois de l'exercice. Les titres non cotés sont évalués à leur valeur probable de négociation.

« Les plus-values ou moins-values résultant de cette estimation sont appréciées, pour chaque catégorie de titres de même nature, par rapport à la valeur d'origine globale de l'ensemble de ces titres.

« Les plus-values ne sont pas comptabilisées ; par contre, les moins-values sont inscrites au compte de provisions.

« Cette charge ne peut se cumuler avec la déduction prévue à l'article 45-17.

« Toutefois, en cas de baisse anormale de certains titres cotés apparaissant comme momentanée, l'entreprise a, sous sa responsabilité, la faculté de ne pas comprendre dans la provision tout ou

partie de la moins-value constatée sur ces titres, mais seulement dans la mesure où il peut être établi une compensation avec les plus-values normales constatées sur d'autres titres.

« En ce qui concerne les titres de participation, une telle provision ne peut être constituée que si l'entreprise justifie d'une dépréciation réelle de ces titres par rapport à leur prix de revient.

« Ces provisions sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme » ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes du paragraphe II de l'article 19 du code des impôts : « Sous réserve des dispositions du I, les inscriptions aux différents postes figurant aux comptes, au bilan et aux tableaux que les entreprises sont tenues de fournir en même temps que la déclaration de leur bénéfice imposable, doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général dans la mesure où ces définitions ne sont pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt » ; qu'aux termes de l'article 332-3 du plan comptable général : « A toute autre date que leur date d'entrée, les titres de participation, cotés ou non, sont évalués à leur valeur d'utilité représentant ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir. - A condition que leur évolution ne résulte pas de circonstances accidentelles, les éléments suivants peuvent être pris en considération pour cette estimation : rentabilité et perspective de rentabilité, capitaux propres, perspectives de réalisation, conjoncture économique, cours moyens de bourse du dernier mois, ainsi que les motifs d'appréciation sur lesquels reposent la transaction d'origine » ;

Considérant, que, s'agissant de ses participations dans la Société immobilière et financière du 4^{ème} kilomètre (SIFPK4), la SA FIGESBAL n'apporte pas la preuve qui lui incombe de ce que la valeur d'utilité des titres qu'elle possède serait nulle en se bornant à soutenir que les montants de la provision de 314 952 750 francs CFP qui figurait en report à nouveau au 1^{er} janvier 2005 et de celle de 1 116 838 francs CFP dotée en 2007 ont été fixés sur la base d'un taux de capitalisation des loyers de 12,5 %, alors même que ce taux aurait été fixé par l'arrêté gubernatorial n° 70-472 du 10 décembre 1970 ;

Considérant que, s'agissant de ses participations dans la société AMK Le Kaori, si la SA FIGESBAL produit une évaluation des valeurs liquidatives des placements de cette société établie par la Société générale calédonienne de banque, il ressort de ce document que l'évaluation a été opérée déduction faite de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières à un montant équivalent, voire supérieur, à celui de la provision de 7 212 199 francs CFP qui figurait en report à nouveau au 1^{er} janvier 2005 et qui a été réduite de 3 018 965 francs CFP en 2007 ; qu'en se bornant à se référer à cette méthode de calcul, sans apporter aucune justification de ce que la valeur d'utilité des titres serait nulle, la requérante n'apporte pas la preuve qui lui incombe du bien-fondé de la provision constituée par elle en application de l'article 27 du code des impôts ;

Considérant que, s'agissant de ses participations dans la société Damefa, propriétaire notamment de la marque Gault et Millau, la SA FIGESBAL soutient que c'est en raison de la valeur nulle des titres de cette société qu'elle a constitué une provision de 235 801 154 francs CFP, qui figurait en report à nouveau au 1^{er} janvier 2005 et qui a été réduite de 77 822 francs CFP suite à la vente de titres en 2005 ; qu'elle accepterait, à titre subsidiaire, que cette provision soit réduite à 230 289 984 francs CFP ; que, d'une part, en produisant des éléments de comptabilité établissant que les titres qu'elle détenait s'étaient fortement dévalorisés à partir de 2004, elle justifie la provision dans son principe ; que, d'autre part, en ce qui concerne son montant, elle propose deux méthodes de calcul, la première, à partir d'un taux de rentabilité attendue de l'actif économique de 5% et, la seconde, à partir de la vente, en février 2005, soit à une date proche de la constitution de la provision, d'un lot de dix actions au prix de 1 819 francs CFP ; que, s'il est constant que cette vente est infime au regard des 30 300 actions que possède la société

requérante, l'administration fiscale n'apporte aucun élément, à l'exception d'extraits de des rapports de gestion d'exercices postérieurs à celui au cours de laquelle la provision a été inscrite, tendant à remettre en cause ce montant ; que, dans ces conditions, la société doit être regardée comme apportant la preuve qu'à la date de constitution de la provision, la valeur d'utilité unitaire de ses titres de participation dans la société Damefa s'élevait à 181,9 francs CFP et que la provision était justifiée à hauteur de 230 289 984 francs CFP ; qu'il s'ensuit qu'elle est fondée à demander que la base imposable au régime des plus-values à long terme, au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2005, soit réduite à due concurrence ;

5 – Sur les provisions pour risque complémentaire sur certaines filiales :

Considérant qu'en sus des provisions pour dépréciation de titres qui ont été acceptées par l'administration fiscale et des provisions pour dépréciation de créances qui ont fait l'objet, à juste titre, du redressement contesté, la SA FIGESBAL a également doté des provisions pour risque complémentaire en ce qui concerne Ballande Groupe Asia à raison de 20 000 000 francs CFP et Ballande Groupe Australasia à raison de 100 000 000 francs CFP ; qu'elle a également constitué une provision pour risque complémentaire de 70 000 000 francs CFP pour la société DAMEFA ; Considérant, en premier lieu, que la SA FIGESBAL n'établit pas que la provision constituée pour Ballande Groupe Asia ne fait pas double emploi avec la provision pour dépréciation de titres et remplit ainsi les conditions exigées par l'article 27 du code des impôts ;

Considérant, en deuxième lieu, que la constitution d'une provision pour dépréciation de titres ne fait pas obstacle à ce qu'une provision pour risque complémentaire soit constituée suite à un engagement de caution ; qu'en l'espèce, la SA FIGESBAL produit un tel engagement auprès de la banque Westpac d'un montant de 1 500 000 dollars australiens, accordé le 6 juin 2003 pour une durée d'un an et renouvelé par périodes annuelles ; qu'elle justifie, par la production d'une note très détaillée, l'importance pour le groupe Ballande de poursuivre une activité en Australie malgré les pertes subies et la situation nette négative de Ballande Groupe Australasia ; que, dans ces conditions, elle doit être regardée comme justifiant, tant dans son principe que dans son montant, la provision qu'elle a constituée à hauteur de 100 000 000 francs CFP ; qu'il s'ensuit que cette somme doit être déduite de son résultat imposable au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006 ;

Considérant, en troisième lieu, que la SA FIGESBAL n'apporte aucun élément pour justifier la provision pour risque complémentaire constituée au titre de la société DAMEFA à hauteur de 70 000 000 francs ; que, par suite, c'est à bon droit que cette provision a été réintégrée dans le résultat imposable de la société ;

6 – Sur les provisions pour dépréciation de titres immobilisés :

Considérant que la SA FIGESBAL a constitué, à hauteur de 1 783 090 francs CFP, des provisions pour dépréciation de titres immobilisés au motif qu'ils n'auraient plus de valeur marchande ; qu'elle indique qu'elle ne retrouve pas les actes de propriété de ces titres acquis il y a plusieurs décennies et ne perçoit aucun dividende depuis des années ; que, ce faisant, elle ne justifie d'aucun événement en cours rendant probable, à la date à laquelle elle a constitué ces provisions, la perte de valeur de ces titres ; que, par suite, elle n'est pas fondée à contester la réintégration des sommes correspondantes dans son résultat imposable ;

7 – Sur la provision pour dépréciation d'un terrain situé à Lifou :

Considérant que, pour justifier la provision de 100 000 francs CFP qu'elle a constituée pour la perte de valeur d'un terrain qu'elle possède à Lifou, la société requérante indique que la perte de valeur marchande provient de ce que ce terrain est situé dans un environnement coutumier qui rend son exploitation totalement impossible ; qu'elle a fait valoir, en cours de vérification, qu'elle ne connaissait pas l'emplacement de ce terrain et que celui-ci serait détenu en propriété indivise avec la société Barrau ; que, toutefois, elle ne rapporte pas la preuve, dont la charge lui incombe, qu'à la clôture de l'exercice litigieux, la valeur comptable au bilan du terrain qu'elle possède à Lifou était surévaluée ; que c'est par suite, à bon droit que l'administration fiscale a procédé à la réintégration de la provision irrégulièrement constituée ;

8 – Sur les dividendes non réclamés par les associés :

Considérant qu'aux termes de l'article 44 de la loi organique du 19 mars 1999: «Le domaine de la Nouvelle-Calédonie comprend notamment, sauf lorsqu'ils sont situés dans les terres coutumières : les biens vacants et sans maître, y compris les valeurs, actions et dépôts en numéraire atteints par la prescription dans les délais prévus pour l'État, ceux des personnes qui décèdent sans héritier ou dont les successions ont été abandonnées » ; que l'article L. 1126-1 du code général de la propriété des personnes publiques prévoit que « Sont acquis à l'État, à moins qu'il ne soit disposé de ces biens par des lois particulières : – « I° Le montant des coupons, intérêts ou dividendes, atteints par la prescription quinquennale ou conventionnelle et afférents à des actions, parts de fondateur, obligations ou autres valeurs mobilières négociables, émises par toute société commerciale ou civile ou par toute collectivité privée ou » ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les dividendes non réclamés et atteints par la prescription quinquennale ne pouvaient être réintégrés dans le résultat imposable de la SA FIGESBAL ; qu'ils doivent donc être déduits de ce résultat au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006 ;

9 – Sur le logement du président directeur général :

Considérant, d'une part, qu'aux termes du paragraphe I de l'article 153 du 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... » ; que l'article 154 suivant précise : « La déclaration prévue à l'article 153 doit faire ressortir distinctement pour chacun des bénéficiaires le montant des indemnités ou des remboursements pour frais qui lui ont été alloués ainsi que, le cas échéant, la valeur réelle des avantages en nature qui lui ont été consentis » ; qu'enfin, en vertu du paragraphe II de l'article 156 du même code, les personnes physiques ou morales qui n'ont pas déclaré les sommes imposables visées à l'article 153 « perdent le droit de les porter dans leurs frais professionnels pour l'établissement de leurs propres impositions » ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 94 du même code, dans sa version applicable aux exercices 2005 et 2006 : «Seuls sont imposables les avantages en nature suivants : – fourniture d'un logement meublé ou non ; – mise à la disposition d'un véhicule automobile. – L'évaluation de ces avantages n'est pas remise en cause lorsqu'elle est au moins égale à : – 12 % du salaire – avantages en nature non compris – pour la fourniture du logement... » ;

Considérant qu'en l'absence de dispositions contraires, n'entrent pas dans l'évaluation forfaitaire du logement fourni par une société, telle que prévue par l'article 94 du code des impôts, les autres avantages liés à l'utilisation de ce logement et consistant notamment en la fourniture gratuite de l'eau, de l'électricité ou en la prise en charge des dépenses d'entretien courant ; qu'il n'est pas

contesté que la SA FIGESBAL n'a pas déclaré les avantages en nature liés à l'utilisation du logement mis à la disposition de son président directeur général, alors qu'elle y était pourtant tenue en vertu des dispositions des articles 153 et suivants du code des impôts ; que l'administration était dès lors en droit, sur le fondement de l'article 156 précité, de rapporter au bénéfice imposable les sommes correspondant aux avantages en nature concédés ;

10 – Sur les billets d'avion :

Considérant qu'aux termes de l'article 92 du code des impôts : « 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. – Pour l'application de l'alinéa ci-dessus, les billets d'avion payés par l'employeur ne sont pas considérés comme une dépense incombant normalement au salarié » ;

Considérant que la SA FIGESBAL n'établit pas que les dépenses engagées pour l'achat de billets d'avion au profit du président directeur général, de son épouse et de son fils et qui font l'objet du redressement, ont été engagées dans l'intérêt de l'entreprise ; qu'en revanche, elle est fondée à soutenir que la dépense engagée au profit de M. Pascal constitue une charge déductible dès lors que cet avantage en nature a le caractère d'un élément de la rémunération du salarié déductible du bénéfice imposable de l'employeur ; qu'il s'ensuit que la base soumise à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2007 doit être réduite de la somme de 40 965 francs CFP ;

11 – Sur les frais irrépétibles :

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de faire droit aux conclusions de la SA FIGESBAL au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DÉCIDE:

Article 1^{er} : Les bases imposables de la SA FIGESBAL au titre de l'impôt sur les sociétés au taux normal sont réduites de 136 345 360 francs CFP au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006 et de 40 695 francs CFP au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2007.

Article 2 : La base imposable selon le régime des plus-values à long terme de la SA FIGESBAL est réduite de 230 289 984 francs CFP au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2005.

Article 3 : La SA FIGESBAL est déchargée des impositions complémentaires auxquelles elle a été assujettie en matière d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos les 31 décembre 2005, 2006 et 2007 dans la mesure résultant des réductions des bases imposables fixées aux articles 1^{er} et 2 ci-dessus.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.