

N° 24PA00368

Inédit au recueil Lebon

Président
Mme CHEVALIER-AUBERT

Rapporteur
M. Emmanuel LAFORÊT

Rapporteur public
Mme JURIN

Avocat(s)
PIEUX

Lecture du jeudi 27 mars 2025

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société générale calédonienne de banque a demandé au tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires de taxe de solidarité sur les services, d'impôt sur les sociétés, de contribution sociale additionnelle et de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés mises à sa charge au titre des exercices clos de 2015 à 2017 ainsi que des pénalités correspondantes, de procéder à la compensation des rappels de taxe de solidarité sur les services non contestés avec celle perçue à tort au titre des mêmes exercices et de prononcer la restitution de la taxe de solidarité sur les services acquittés, d'un montant de 29 286 297 francs CFP, ou à titre subsidiaire d'ordonner le remboursement de cette taxe pour un montant de 27 950 019 francs CFP.

Par un jugement n° 2100030 du 25 novembre 2021, le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 22PA00871 du 23 novembre 2022, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel de la société générale calédonienne de banque.

Par une décision n° 471614 du 29 décembre 2023, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux sur le pourvoi présenté par la société générale calédonienne de banque, a annulé cet arrêt en tant qu'il

statue sur les conclusions relatives à l'impôt sur les sociétés et à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés et renvoyé l'affaire devant la cour.

Procédure devant la cour :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 24 février et 4 juillet 2022 sous le n° 22PA00871, puis, après renvoi de l'affaire par le Conseil d'Etat, par des mémoires enregistrés les 3 mai et 3 octobre 2024 sous le n° 24PA00368, la Société générale calédonienne de banque, représentée par Me Pieux, demande à la cour :

1°) d'annuler le jugement du tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie du 25 novembre 2021 ;

2°) de prononcer la décharge de l'impôt sur les sociétés, de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale additionnelle pour les années 2015, 2016 et 2017 ;

3°) de mettre à la charge du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie le versement de la somme de 500 000 francs CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient dans le dernier état de ses écritures que :

- elle renonce aux moyens soulevés dans le cadre de la première instance d'appel, tirés de l'incompétence négative du législateur calédonien, de l'absence de définition des frais généraux, et de ce que la définition des frais généraux donnée par l'article 2 de l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 méconnaît l'habilitation donnée au gouvernement calédonien par l'article 6 de la loi n° 2015-5 du 18 décembre 2015 ;
- elle maintient tous les autres moyens et précise que la quote-part de frais qui a été attribuée à son établissement calédonien est parfaitement cohérente.

Par un mémoire en défense, enregistré le 16 mai 2022 sous le n° 22PA00871, puis, après renvoi de l'affaire par le Conseil d'Etat, par un mémoire enregistré le 16 septembre 2024 sous le n° 24PA00368, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, représenté par le cabinet Briard, Bonichot et associés, conclut au rejet de la requête et à ce qu'une somme de 5 000 euros soit mise à la charge de la société requérante au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il fait valoir que les moyens de la société requérante ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 ;
- le code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;
- la loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015 ;
- l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 relatif au plafonnement de la déductibilité des frais généraux encourus par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie ;
- la décision du Conseil constitutionnel n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020 ;
- le code de justice administrative ;

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Laforêt, premier conseiller,
- les conclusions de Mme Jurin, rapporteure publique,
- les observations de Me Briard, Bonichot, avocat du gouvernement de Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit :

1. La société générale calédonienne de banque (SGCB), filiale de la société Générale, exerce en Nouvelle-Calédonie une activité de crédit. Par un jugement du 25 novembre 2021, le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires de taxe de solidarité sur les services, d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés mises à sa charge par l'administration fiscale calédonienne au titre des exercices clos de 2015 à 2017. Par un arrêt du 23 novembre 2022 la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre ce jugement. Par une décision du 29 décembre 2023, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux sur le pourvoi présenté par la SGCB, a annulé en tant qu'il statue sur les conclusions de la société relatives à l'impôt sur les sociétés et à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés et renvoyé l'affaire dans cette mesure devant la cour.

Sur les conclusions aux fins de décharge :

2. Aux termes de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, dans sa rédaction issue de la loi du pays 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 : " I - 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 exposées dans l'intérêt de l'exploitation ; - de se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ; - de correspondre à une charge effective et d'être appuyées de justifications suffisantes ; - de ne pas être exclues par une disposition particulière. / Ces charges comprennent, notamment : a) Les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel et de main-d'œuvre, le loyer des immeubles dont l'entreprise est locataire, sous réserve des dispositions du V. / (...) / 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. / (...) / Les dispositions du présent paragraphe s'appliquent également aux frais généraux facturés aux personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie, par les personnes morales liées non imposables à cet impôt en Nouvelle-Calédonie. Deux personnes morales sont réputées liées lorsqu'elles ont en commun des dirigeants de droit ou de fait, ou sont détenues, directement ou indirectement, par une personne morale ou physique, à hauteur de 10 % au moins de leur capital, ou encore lorsqu'au moins 10 % du capital de l'une est détenu, directement ou indirectement, par l'autre. La détention indirecte s'entend du produit des pourcentages successifs détenus dans une même chaîne de participations. Pour un exercice considéré, le montant de la participation s'apprécie à la date de clôture de l'exercice social de la filiale ". L'article 6 de la loi du pays du 18 décembre 2015 dispose que : " Des arrêtés du gouvernement précisent, en tant que

de besoin, les dispositions de la présente loi du pays ". L'article 2 de l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 relatif au plafonnement de la déductibilité des frais généraux encourus par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie prévoit que : " Les dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie s'appliquent aux frais et charges de toute nature affectés à une entreprise calédonienne par son siège social ou par une société liée au sens de la disposition légale précitée, établie en dehors de la Nouvelle-Calédonie, à l'exception toutefois de ceux afférents : 1°) aux achats de marchandises, matières premières, fournitures ; 2°) aux autres charges directes de production, y compris la mise à disposition de personnel lorsque ce dernier est directement affecté à la production ; 3°) aux charges financières ".

3. Il résulte de ces dispositions que les frais correspondant à des prestations individualisables réalisées par une entreprise ayant son siège social en dehors de la Nouvelle-Calédonie pour le compte d'un établissement stable ou d'une personne morale liée situé sur ce territoire, qui constituent des charges directes de cet établissement ou de cette personne morale, sont déductibles de son bénéfice net imposable en application du I de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie. En revanche, les frais généraux exposés par une telle entreprise, qui regroupent les frais de direction et d'administration ainsi que l'ensemble des dépenses prises en charge par le siège qui sont nécessaires à l'activité d'un établissement stable ou d'une personne morale liée situé en Nouvelle-Calédonie mais qui ne peuvent lui être rattachés individuellement, ne peuvent, en principe, en application du V de l'article 21, être déduits du bénéfice imposable que dans la limite de 5 % de ses charges de services extérieurs. Toutefois, ainsi que l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020, le contribuable est autorisé à apporter la preuve que la part de frais généraux imputés à l'établissement stable ou facturés à la personne morale liée excédant 5 % du montant de ses services extérieurs ne correspond pas à un transfert indirect de bénéfices. Il lui appartient alors d'apporter la preuve de l'absence de transfert de bénéfices en justifiant de l'existence de contreparties au moins équivalentes au montant des frais généraux excédant ce seuil imputés à l'établissement stable ou facturés à la personne morale liée. Cette justification peut être apportée au moyen d'une comptabilité analytique permettant, par l'application de clés de répartition pertinentes eu égard à la nature des frais en cause et à l'activité de l'établissement ou de la personne morale, de déterminer la quote-part des frais généraux qui peut être regardée comme ayant été exposée dans l'intérêt propre de ces derniers.

4. Il résulte de l'instruction que la SGCB a déduit des frais correspondants à des postes de missions informatique pour les exercices 2015 à 2017 pour les montants suivants, d'une part, pour une mission permanente informatique, 32 947 430 F CFP pour 2015, 43 322 792 F CFP pour 2016 et 38 848 568 F CFP pour 2017 et, d'autre part, pour une prestation Cadi.net à hauteur de 11 000 000 F CFP pour 2015, 2 266 521 F CFP pour 2016 et 2 194 121 F CFP pour 2017. Compte tenu des montants déjà réintégrés, la société a été redressée des sommes de 43 947 430 F CFP pour 2015, 45 589 313 F CFP pour 2016 et 40 646 707 F CFP pour 2017. Afin d'établir qu'il s'agit de contreparties au moins équivalentes au montant des frais généraux excédant le plafond de déductibilité de 5 % des services extérieurs prévu par le V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, la société indique qu'il s'agit de prestations informatiques qui ont été mutualisées par la société mère et sont nécessaires pour l'acquisition, la gestion et le fonctionnement de l'outil de production de banque en ligne.

5. Concernant les frais correspondants à la prestation " contrats maintenance logiciel " Cadi.net, la société requérante n'apporte que certaines justifications concernant l'année 2016 qui ne permettent pas de déterminer pour cette année, et a fortiori pour les autres années, la nature des

frais en cause, étant précisé que pour 2015 le montant avancé correspond à une provision pour facture non encore parvenue.

6. Concernant les frais liés à la mission permanente informatique, il ressort de la documentation prix de transfert, au demeurant non traduite ainsi que l'oppose en défense le gouvernement de Nouvelle-Calédonie, que la société requérante a utilisé la méthode transactionnelle de la marge nette pour calculer ces frais pour chacune des trois années et une clé de répartition en fonction du nombre de clients SGCB par rapport au nombre total de clients de la zone AFMO (Afrique - Méditerranée - Outre-Mer). Elle fournit également le détail des allocations de cette mission pour chaque année. Pour le calcul de la quote-part, il ressort des tableaux de répartition des coûts des mission IT produits que la société SGCB a pris en compte l'ensemble des coûts internes et externes relatifs aux prestations qu'elle a ensuite divisé par le nombre d'entités avec des variations pouvant aller de quatre à plus de quarante entités.

7. Toutefois, par les pièces produites, la requérante ne justifie pas, notamment par la production de données probantes d'une comptabilité analytique, que les modalités de calcul de sa quote-part des charges correspondant à des services mutualisés mis à disposition des établissements stables par le siège tiennent compte de ses besoins effectifs au regard de son profil d'activité et de sa spécificité géographique. Ainsi, faute de justifier l'existence de contreparties au moins équivalentes au montant des frais généraux excédant le seuil de 5 %, la requérante n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, que lesdites sommes ne constituent pas un transfert indirect de bénéfices.

8. Il résulte de tout ce qui précède que la SGCB n'est pas fondée à demander la décharge des impositions pour les années 2015 à 2017 et n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté sa demande.

Sur les frais liés au litige :

9. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mis à la charge du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, le versement de la somme que la société requérante demande au titre des frais de l'instance. Il y a lieu en revanche de mettre à la charge de la SGCB une somme de 2 000 euros à verser au gouvernement de la Nouvelle-Calédonie sur le fondement des mêmes dispositions.

DECIDE :

Article 1er : La requête de la SGCB est rejetée.

Article 2 : La SGCB versera au gouvernement de la Nouvelle-Calédonie une somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.