

CAA de PARIS

N° 24PA01423

Inédit au recueil Lebon

Président
Mme CHEVALIER-AUBERT

Rapporteur
M. Emmanuel LAFORÊT

Rapporteur public
Mme JURIN

Avocat(s)
CABINET BUK LAMENT - ROBILLOT

Lecture du jeudi 27 mars 2025

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Casden Banque Populaire a demandé au tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie de prononcer la restitution des cotisations d'impôt sur les sociétés, pour un montant de 146 812 200 francs CFP, et de contribution sociale additionnelle, pour un montant de 73 406 100 francs CFP, dont elle s'est acquittée au titre des exercices clos en 2016, 2017, 2018 et 2019.

Par un jugement n° 2200145 du 8 décembre 2022, le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 23PA00509 du 5 avril 2023, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel de la société Casden Banque Populaire.

Par une décision n° 474741 du 22 mars 2024, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux sur le pourvoi présenté par la société Casden Banque Populaire, a annulé cet arrêt et renvoyé l'affaire devant la cour.

Procédure devant la cour :

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Par une requête, enregistrée le 6 avril 2023 sous le n° 23PA00509, puis, après renvoi de l'affaire par le Conseil d'Etat, par des mémoires enregistrés les 23 septembre et 4 novembre 2024 sous le n° 24PA01423, la société Casden Banque Populaire, représentée par Me Bouvier et Me Courot, demande à la cour :

- 1°) d'annuler le jugement du tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie du 8 décembre 2022 ;
- 2°) de prononcer un dégrèvement partiel au titre de l'impôt sur les sociétés pour un montant total de 146 812 200 Francs CFP pour les exercices 2016 à 2019 et au titre de CSA pour un montant total de 73 406 100 Francs CFP pour la même période ;
- 3°) de mettre à la charge du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie le versement de la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient dans ses dernières écritures que :

- elle détermine la quote-part de frais de siège afférente à son établissement calédonien par application du taux de PNB de l'établissement calédonien au montant des frais administratifs engagés pour l'activité mondiale ;
- l'affectation d'une quote-part des frais de siège n'a pas pour objet un transfert de bénéfices à l'étranger ;
- elle identifie précisément les charges directes qui sont à affecter par le siège à ses établissements stables et elle arrête une clé de répartition pertinente.

Par des mémoires en défense enregistrés les 12 juillet et 12 octobre 2024, après renvoi de l'affaire par le Conseil d'Etat, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, représenté par le cabinet Buk Lament - Robillot, conclut au rejet de la requête et qu'une somme de 4 500 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 Buk Lament - Robillot, avocat du gouvernement de Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit :

1. La société Casden Banque Populaire, dont le siège est situé en France métropolitaine, exerce en Nouvelle-Calédonie, par l'intermédiaire d'un établissement stable, une activité de financement de prêts à la consommation et de prêts immobiliers. Elle a formé une première réclamation contentieuse le 24 février 2020, tendant à la restitution des cotisations d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale additionnelle dont elle s'était acquittée au titre des années 2016, 2017 et 2018, à la suite de la réintégration dans ses résultats fiscaux, en application des dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, d'une partie des frais de siège payés à son siège social. La société Casden Banque Populaire a formé une seconde réclamation contentieuse le 10 mai 2021, tendant à la restitution des cotisations d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale additionnelle dont elle s'était acquittée au titre de l'année 2019, qui a fait l'objet d'une décision de refus le 13 janvier 2022. Par un jugement du 8 décembre 2022, le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté sa demande tendant à la restitution des cotisations d'impôt sur les sociétés, pour un montant de 146 812 200 francs CFP, et de contribution sociale additionnelle, pour un montant de 73 406 100 francs CFP, dont elle s'est acquittée au titre des exercices clos en 2016, 2017, 2018 et 2019. Par un arrêt du 5 avril 2023, la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel de la société Casden Banque Populaire. Par une décision du 22 mars 2024, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux sur le pourvoi présenté par la société Casden Banque Populaire, a annulé cet arrêt et renvoyé l'affaire devant la cour.

Sur les conclusions aux fins de décharge :

2. En premier lieu, 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, concernant l'année 2019, la société Casden Banque Populaire a déterminé les frais généraux de l'établissement Calédonien à hauteur de 144 261 618 F CFP calculés à partir d'un prorata des " frais de sièges " et qui correspondent à des frais plus de trois fois supérieurs au plafond de déductibilité de 5 % des services extérieurs prévu par le V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, évalué pour cette année à 44 393 568 F CFP, de sorte que la société demande une réintégration à hauteur de 99 868 050 F CFP. Afin d'établir qu'il s'agit de contreparties au moins équivalentes au montant des frais généraux excédant ce seuil, la société indique qu'elle n'a en Nouvelle-Calédonie ni mandataire ou salarié ni installation fixe ou actif.

5. D'une part, les " frais de siège " retenus sont issus des comptes 61 (charges de personnel) et 63 (services extérieurs) du plan comptable des établissements de crédit dont la société requérante indique avoir déduit les charges qui sont directement liées à la production bancaire, non soumises au plafonnement, puis les charges qui ne sont pas affectables aux établissements stables. Il en résulterait selon la société requérante que l'assiette des frais de siège ainsi

déterminée aux établissements stables au titre de l'exercice 2019 s'élève à 30 % du compte 61 et 19 % du compte 63. Toutefois, par les pièces comptables produites, la requérante ne justifie pas des déductions ainsi opérées afin d'aboutir à la détermination des charges mutualisées aux établissements stables.

6. D'autre part, la société Casden Banque Populaire a calculé le prorata précité à hauteur de 5,48 % en mettant en rapport le produit net bancaire (PNB) de l'établissement stable Calédonien et le PNB mondial de la société Casden Banque Populaire. A supposer même que le produit net bancaire est susceptible d'être une clé de répartition pertinente au regard de la nature de l'activité de la société requérante, la société requérante ne démontre pas par les pièces produites les modalités de calcul de ce taux.

7. Ainsi, par les pièces produites la société requérante ne démontre pas que la part de quote-part supérieure au plafond des frais, supportés par le siège, qui sont en l'espèce des services mutualisés a été exposée dans l'intérêt propre de l'entreprise stable néocalédonienne au regard notamment de son profil d'activité et des spécificités géographiques. En outre la société requérante ne saurait utilement se prévaloir des règles de déduction des charges applicables en métropole, ni des modalités de taxation appliquées au siège social par l'administration fiscale métropolitaine. Il résulte de ce qui précède que, 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. Par suite, elle n'est pas fondée à demander la restitution des cotisations d'impôt sur les sociétés, et de contribution sociale additionnelle pour l'année 2019.

8. Concernant les années 2016 à 2018, la société Casden Banque Populaire, qui ne produit aucun document pertinent, soutient qu'elle a utilisé la même clé de répartition que pour l'année 2019 et se borne à indiquer qu'elle tient à disposition de l'administration les documents nécessaires. Toutefois, et ainsi que cela a été précédemment dit aux points 5 à 7 pour l'année 2019, elle ne démontre pas que la part de quote-part supérieure au plafond des frais, supportés par le siège, qui sont en l'espèce des services mutualisés, a été exposée dans l'intérêt propre de l'entreprise stable néocalédonienne au regard notamment de son profil d'activité et des spécificités géographiques. Par suite, elle n'est pas fondée à demander la restitution des cotisations d'impôt sur les sociétés, et de contribution sociale additionnelle pour les années 2016 à 2018.

9. En deuxième lieu, l'article 7 de la convention conclue entre le gouvernement de la République française et le conseil de gouvernement de la Nouvelle-Calédonie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale, approuvée par la loi du 26 juillet 1983, qui a le caractère d'une disposition de droit interne ayant valeur législative, stipule que : " 1. Les bénéfices d'une entreprise d'un territoire ne sont imposables que dans ce territoire, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre territoire mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable. /(...)/3. Pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans le territoire où est situé cet établissement stable, soit ailleurs ". A supposer que la société requérante persiste à soutenir, après le renvoi par le Conseil d'Etat, que ces dispositions n'excluent pas la déductibilité du bénéfice imposable des charges indirectes de production et ne contiennent aucune restriction à la déductibilité des frais de siège, il résulte toutefois de ce qui a été dit précédemment que, compte tenu de la réserve d'interprétation résultant de la décision du Conseil constitutionnel, les dispositions du V de l'article 21 du code

des impôts ne font pas obstacle à ce que l'entreprise soit autorisée à apporter la preuve que la part de ses frais généraux qui excède le montant de 5 % de ses services extérieurs ne correspond pas à un transfert indirect de bénéfices. Il suit de là que lesdites dispositions ne méconnaissent pas les stipulations précitées. A supposer également que la société requérante se prévale également de la doctrine administrative métropolitaine relative à la répartition des frais de siège, un tel moyen est inopérant dès lors que cette doctrine a été prise pour l'interprétation de dispositions du code général des impôts qui ne sont pas applicables en Nouvelle-Calédonie.

10. En troisième lieu, à supposer que la société requérante ait entendu se prévaloir de la doctrine administrative métropolitaine relative à la répartition des frais de siège, un tel moyen est inopérant dès lors que cette doctrine a été prise pour l'interprétation de dispositions du code général des impôts qui ne sont pas applicables en Nouvelle-Calédonie.

11. Il résulte de ce qui précède que la société requérante n'est pas fondée à demander la décharge des impositions pour les années 2015 à 2019 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 :

12. 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 société Casden Banque Populaire 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 société Casden Banque Populaire est rejetée.

Article 2 : La société Casden Banque Populaire 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.