

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE PARIS**

N° 16PA02931

Inédit au recueil Lebon

S.A.R.L X

Mme HEERS, président
M. Laurent BOISSY, rapporteur
M. ROUSSET, rapporteur public

CABINET FIDAL DIRECTION
INTERNATIONALE, avocat(s)

Lecture du 19 mai 2017

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

7^{ème} CHAMBRE

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société à responsabilité limitée (SARL) X a demandé au tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie de prononcer la décharge, en droits et pénalités, d'une part, des cotisations d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2011 et 2012 et, d'autre part, des rappels de taxe de solidarité sur les services qui lui ont été assignés pour la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2013.

Par un jugement n° 1600019 du 26 mai 2016, le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête, enregistrée le 15 septembre 2016, la SARL X, représentée par Mes Moraine et Guillaume, demande à la Cour :

1°) d'annuler ce jugement ;

2°) de prononcer la décharge, en droits et pénalités, d'une part, des cotisations d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2011 et 2012 et, d'autre part, des rappels de taxe de solidarité sur les services qui lui ont été assignés pour la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2013 ;

3°) de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie le versement d'une somme de 250 000 francs CFP en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La SARL X soutient que :

- les opérations réalisées au profit de la société Y au titre des années en litige doivent être regardées, à hauteur d'un montant de 48 318 192 Francs CFP, comme des opérations de livraison de biens qui ne sont pas soumises à la taxe de solidarité sur les services (TSS) en application du I de l'article Lp. 918 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- les serveurs informatiques qu'elle a loués à la société Z, située en France, n'entrent pas dans le champ d'application territorial de la TSS en application du 2° du IV de l'article Lp. 918 B du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- les prestations de développement informatique dont elle a bénéficié, qui ne sont pas assimilables aux activités définies au 4° du IV de l'article Lp. 918 B du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et n'ont pas été accomplies en Nouvelle-Calédonie, n'entrent pas dans le champ d'application territorial de la TSS ;

- les prestations réalisées, à son profit, par l'office des postes et des télécommunications doivent être analysées comme des prestations de sous-traitance, au sens du I de Lp. 919 D du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et sont dès lors déductibles sur le fondement du II de ce même article ;

- ses frais de déplacements, ses frais de mission ainsi que les études et prestations effectuées par M. A... -B..., qui ont été exposées dans l'intérêt de l'entreprise et sont justifiées, sont déductibles des résultats clos en 2011 et 2012 ;

Par un mémoire en défense, enregistré le 16 janvier 2007, la Nouvelle-Calédonie, représentée par la SCP Delaporte et Briard, conclut au rejet de la requête et à ce que soit mis à la charge de la SARL X le versement d'une somme de 5 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La Nouvelle-Calédonie soutient que les moyens invoqués par la SARL X ne sont pas fondés.

Le 2 mai 2017, postérieurement à la clôture de l'instruction, la SARL X a produit un mémoire.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999 ;
- le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;
- 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. Boissy, rapporteur,
- les conclusions de M. Rousset, rapporteur public,
- les observations de Me Guillaume, avocat de la SARL X,
- et les observations de Me Weiss, avocat de la Nouvelle-Calédonie.

1. Considérant que la société à responsabilité limitée (SARL) X, qui a pour activité essentielle le développement d'applications logicielles, de création de site internet et d'interface de gestion logicielle sur plateforme, a fait l'objet, au cours de l'année 2014, d'une vérification de comptabilité au titre de la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2013 ; qu'à l'issue des opérations de contrôle, cette société a été assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières au titre des exercices clos en 2011 et 2012 et à des rappels de taxe de solidarité sur les services pour la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2013 qui ont été mis en recouvrement les 21 mai et 5 juin 2015 pour un montant total, en droits et pénalités, de 4 615 970 francs CFP ; que la réclamation présentée par la société le 25 août 2015 a été rejetée le 22 octobre 2015 ; que la SARL X relève appel du 26 mai 2016 par lequel le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté sa demande tendant à la décharge de ces impositions ;

Sur les conclusions aux fins d'annulation :

En ce qui concerne les rappels de la taxe de solidarité sur les services (TSS) :

2. Considérant qu'aux termes de l'article Lp. 918 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : " I - Sont soumises à la taxe, les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. / Les opérations autres que les livraisons de biens sont considérées comme des prestations de services. / Est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire (...) " ; qu'aux termes de l'article Lp. 918-B du même code : " I - Pour l'application de la taxe, le territoire de la Nouvelle-Calédonie est défini conformément à l'article 1er de la loi organique modifiée n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie. (...) / II - Le lieu des prestations de services est réputé se situer en Nouvelle-Calédonie lorsque le prestataire a, en Nouvelle-Calédonie, le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. / (...) IV - Par dérogation aux dispositions du II de l'article Lp. 918 B., le lieu des prestations suivantes est réputé se situer en Nouvelle-Calédonie, lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de la Nouvelle-Calédonie et lorsque le preneur est un professionnel exerçant une activité indépendante qui a en Nouvelle-Calédonie le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu ou, à défaut, qui y a son domicile ou sa résidence habituelle : / (...) 2°) locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transport ; (...) / 4°) prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement (...) / V - En ce qui concerne les prestations de services désignées aux III et IV de l'article Lp. 918 B., le paiement de la taxe est effectué par le bénéficiaire du service lorsque le preneur est un professionnel exerçant une activité indépendante, selon les modalités prévues au V de l'article Lp. 919 H (...) " ; qu'aux termes de l'article Lp. 919 de ce code : " Le fait générateur de la taxe se produit au moment où la prestation de service est effectuée. La taxe est exigible lors de la réalisation du fait générateur " ; qu'aux termes de l'article Lp. 919 D du même code : " I - La sous-traitance est définie comme l'opération par laquelle un entrepreneur confie, par un sous-traité et sous sa responsabilité à une autre personne appelée sous-traitant, une partie de l'exécution du contrat d'entreprise conclu avec le maître de l'ouvrage, c'est-à-dire l'opération par laquelle une entreprise confie à une autre le soin d'exécuter pour elle et selon un certain cahier des charges préétabli, une partie des actes de production et de services dont elle conserve la responsabilité économique finale. / II- a) La taxe qui a grevé le prix d'une

opération de sous-traitance imposable est déductible de la taxe exigible chez le donneur d'ordre. / Le droit à déduction prend naissance chez le donneur d'ordre lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable sous-traitant. / La déduction de la taxe ayant grevé l'opération de sous-traitance est opérée par imputation sur la taxe due par le redevable donneur d'ordre au titre de la période d'imposition pendant laquelle le droit à déduction a pris naissance “ ;

S'agissant des prestations réalisées au profit de la société Y :

3. Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'au cours des années en litige, la SARL X a travaillé, de manière quasi exclusive, pour la société Y, avec laquelle elle entretient des liens capitalistiques très étroits, et a assuré pour son compte la réalisation et le maintien opérationnel d'une plateforme de géolocalisation spécifique, dont la conception et les développements successifs, l'hébergement, la maintenance, l'assistance technique et les prestations de formation afférentes, en contrepartie d'une rémunération supérieure à 52 millions de francs CFP ; que si la SARL X soutient que cette plateforme est un modèle de série qui a vocation à être vendu à d'autres clients que la société Y, elle ne l'établit pas dès lors qu'elle n'a produit aucun élément, et notamment aucun contrat spécifique ou cahier des charges définissant de manière détaillée les prestations relatives à cette plateforme de géolocalisation, prouvant que ce logiciel n'aurait pas été spécialement développé pour les besoins de la société Y et pourrait, sans adaptation particulière, être fourni à d'autres entreprises ; que, dès lors, compte tenu des caractéristiques qui viennent d'être rappelées, les opérations réalisées au profit de la société Y doivent être regardées, non comme des livraisons de biens successives, mais comme une opération complexe constituant une prestation unique de prestation de services au sens de l'article Lp. 918 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ; que c'est dès lors à bon droit que l'administration a soumis à la TSS, au titre des années en litige, l'ensemble des opérations effectuées par la société requérante au bénéfice de la société Y ;

S'agissant de la location de serveurs informatiques et de prestations de développement informatique :

4. Considérant que la société requérante soutient que les serveurs informatiques qu'elle a loués à la société Z, exerçant son activité en France, ne sont pas situés en Nouvelle-Calédonie et n'entrent pas dans le champ d'application territorial de la TSS en application du 2° du IV de l'article Lp. 918 B du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

5. Considérant que la location de serveurs informatiques doit être analysée comme une prestation de service électronique qui, compte tenu de sa spécificité et des matériels utilisés à cette fin, n'a pas le caractère d'une activité de “ location de biens meubles corporels “ pour l'application du 2° du IV de l'article Lp. 918 B du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ; que la société requérante est dès lors fondée à soutenir que c'est à tort que l'administration a, pour ce motif, procédé aux rappels de TSS procédant de ces locations, pour des montants, en droits, de 15 035 francs CFP, de 18 253 francs CFP et de 29 490 francs CFP, au titre des périodes allant respectivement du 1er janvier au 31 décembre 2011, du 1er janvier au 31 décembre 2012 et du 1er janvier au 31 décembre 2013 ;

S'agissant des prestations de développement informatique :

6. Considérant que la société requérante fait valoir que les prestations de développement informatique dont elle a bénéficié ne sont pas assimilables aux activités définies au 4° du IV de l'article Lp. 918 B du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et que, dès lors que ces prestations n'ont pas été accomplies en Nouvelle-Calédonie, elles n'entrent pas dans le champ d'application territorial de la TSS ;

7. Considérant, en premier lieu, que si la SARL X soutient avoir acheté, auprès d'entreprises situées en France et en Belgique, des prestations consistant, en pratique, en l'achat de codes sources, c'est-à-dire des ensembles d'instructions à la source d'un programme informatique, et qui, après modification et assemblage avec d'autres codes sources peuvent former un logiciel, elle n'apporte toutefois aucun élément justifiant que ces prestations n'ont pas été délivrés par " des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement ", au sens du 4° du IV de l'article Lp. 918 B du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et n'entreraient ainsi pas dans les prévisions de cette disposition ;

8. Considérant, en second lieu, que la SARL X ne peut pas utilement invoquer l'article 98 C de l'annexe III au code général des impôts et la doctrine administrative exprimée dans la base BOFiP BOI-TVA-CHAMP-20-50-50-20141020, précisant la portée des dispositions de l'article 98 C de l'annexe III au code général des impôts, applicables en métropole, dans le champ d'application desquelles elle n'entre pas ;

S'agissant des prestations de l'office des postes et des télécommunications :

9. Considérant que la société requérante soutient que les prestations réalisées, à son profit, par l'office des postes et des télécommunications (OPT), doivent être analysées comme des prestations de sous-traitance, au sens du I de l'article Lp. 919 D du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, et qu'elles sont ainsi déductibles de la TSS exigible sur le fondement du II de ce même article ;

10. Considérant que la SARL X, pour les besoins de son activité commerciale, a souscrit auprès de l'OPT un contrat d'abonnement " Celeris Ethernet point à point " comportant notamment un raccordement et une connexion à la " plateforme OPT-NC de services à valeur ajoutée " ainsi que le service " SMS " ; que si, pour les besoins de son activité, la SARL X a ensuite facturé à ses clients, et en particulier à la société Y, un forfait comprenant notamment la gestion de domaines et DNS, l'hébergement de sites internet, un service de messagerie email et un service SMS, et que certaines de ces prestations ont été effectuées en utilisant les moyens techniques mis à la disposition de la SARL X par l'OPT en vertu du contrat d'abonnement, ces circonstances n'ont ni pour objet ni pour effet de caractériser une relation de sous-traitance consentie par la SARL X à l'OPT au sens de l'article Lp. 919 D du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ; que la société requérante n'est dès lors pas fondée à soutenir qu'une partie de la TSS qu'elle a acquittée au titre de ce contrat d'abonnement serait déductible de la TSS facturée à la société Y ;

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés :

S'agissant des frais de déplacements :

11. Considérant que si la société requérante soutient que les frais de déplacements qui ont été réintégrés dans le résultat des exercices clos en 2011 et 2012, pour des montants de 500 346 francs CFP et de 51 076 francs CFP, et qui correspondent à des voyages effectués en France métropolitaine et sur l'île de Vanuatu, ont été exposés dans l'intérêt de l'entreprise, elle n'apporte toutefois aucun élément de nature à établir le caractère professionnel de ces voyages et n'a pas davantage produit devant le juge de l'impôt de justificatifs prouvant la réalité et le montant des dépenses qu'elle allègue avoir exposés ;

S'agissant des études et prestations effectuées par M. A...-B... :

12. Considérant que la SARL X a respectivement déduit du résultat des exercices clos en 2011 et 2012 les sommes de 1 100 111 francs CFP et de 1 051 253 francs CFP correspondant, selon elle, à des prestations de “ services, d'audits et, recherches, tâches administratives etc ... “ accomplies par M. A...-B..., le fils du gérant de la société requérante et par ailleurs associé minoritaire de cette société, au titre de son activité d'auto entrepreneur ;

13. Considérant que, lors des opérations de contrôle, la SARL X, après avoir reconnu que M. A...-B... n'avait effectué aucun audit, a ensuite indiqué au service que les sommes en litige correspondaient aux recherches et déplacements effectués par ce dernier pour un projet de création de filiale en France métropolitaine sans apporter, toutefois, d'éléments probants corroborant ces indications ; que la société, tout en précisant au vérificateur que la plupart des réunions avec M. A... -B... étaient informelles, via un logiciel de visio-conférence, a communiqué au service un courrier du 19 mars 2011, portant la mention “ bon pour accord “, dans lequel M. A...-B... proposait à la société ses “ services “ pour des prestations non identifiées, des messages électroniques non datés ou dans lesquels le nom de M. A... -B... n'apparaissait pas ou dont le contenu était particulièrement succinct et une attestation du prestataire en date du 15 décembre 2014, un document intitulé “ abonnements opérateurs mobiles 2G/3 G “, un document intitulé “ assurance professionnelle, responsabilité civile “ et des notices d'information “ Avizen Pro “ et “ Excellium “ ; que le service a estimé que ces seuls éléments ne permettaient pas de justifier que M. A...-B... avait réellement effectué des prestations pour le compte de la SARL X et que les sommes versées n'avaient dès lors pas eu de contrepartie pour la société ; que si la société requérante soutient, dans ses écritures, que M. A...-B... a également rédigé les nouvelles conditions générales de ventes, la création d'un modèle type de contrats et conventions pour les partenaires et les clients et une étude comparative d'opérateurs pour la revente du logiciel de géolocalisation, et la recherche de prospects et de partenaires commerciaux, elle n'apporte cependant aucun élément prouvant que ces prestations et ces documents, qui ne sont d'ailleurs pas tous produits, ni que ceux produits lors du contrôle, auraient bien été effectivement réalisés par ce prestataire ; que, dès lors, l'administration établit que les rémunérations versées à M. A...-B... n'ont pas correspondu à un travail effectif et n'ont donc pas été exposées dans l'intérêt de la société ; que c'est dès lors à bon droit qu'elle a réintégré les sommes de 1 100 111 francs CFP et de 1 051 253 francs CFP dans le résultat des exercices clos en 2011 et 2012 ;

S'agissant des frais de mission :

14. Considérant que si la société requérante soutient que les frais de mission, d'un montant de 107 727 francs CFP, qu'elle a déduits de son résultat clos en 2011 et

qui ont été réintégrés par le service, correspondent à des repas avec des partenaires, conseillers, clients, entretiens d'embauche, recrutement ou frais de déplacements et ont ainsi été exposés dans l'intérêt de l'entreprise, elle n'a produit devant le juge de l'impôt aucun élément probant de nature à établir que les personnes qu'elle a identifiées pour les factures en cause entretenaient avec elle, au cours des années en litige, des rapports de nature professionnelle ou que les repas pris par M. A...avaient réellement un caractère professionnel ; que, dès lors, c'est à bon droit que l'administration a réintégré la somme de 107 727 francs CFP dans le résultat de l'exercice clos en 2011 ;

15. Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ce qui précède que la SARL X est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté sa demande tendant à la décharge, en droits et pénalités, des rappels de TSS procédant des locations de serveurs informatiques et à demander l'annulation, dans cette mesure, de ce jugement et la décharge de ces rappels de TSS ;

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

16. Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de la SARL X, qui n'est pas dans la présente instance la partie perdante, la somme que demande la Nouvelle-Calédonie au titre des frais qu'elle a exposés et qui ne sont pas compris dans les dépens ; qu'il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie la somme que demande la SARL X au titre de ces mêmes frais ;

DECIDE :

Article 1er : La SARL X est déchargée des rappels de taxe de solidarité sur les services procédant des locations de serveurs informatiques mis à sa charge au titre de la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2013 ainsi que des pénalités correspondantes.

Article 2 : Le jugement n° 1600019 du tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie en date du 26 mai 2016 est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 3 : Le surplus des conclusions présentées par les parties est rejeté.

Article 4 : Le présent arrêt sera notifié à la société à responsabilité limitée X et à la Nouvelle-Calédonie.