

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALÉDONIE**

N° 1600019

SOCIETE HEAVEN FACTORY

M. Schnoering
Rapporteur

M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public

Audience du 4 mai 2016
Lecture du 26 mai 2016

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 22 janvier 2016 la société Heaven Factory, en la personne de son représentant légal, M. X., ayant pour avocats la SELARL D&S Légal, demandent au tribunal de :

1°) prononcer la décharge de l'intégralité des rappels mis à la charge de la société Heaven Factory pour un montant total de 4 615 970 F CFP ;

2°) prononcer à titre subsidiaire la décharge de l'intégralité des rappels mis à la charge de M. X. en sa qualité de gérant de la société Heaven Factory pour un montant total de 220 336 F CFP ;

3°) condamner le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie au paiement de la somme de 580 000 F CFP sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, outre les entiers dépens dont distraction au profit de la SELARL D&S Légal sur ses offres de droit.

La société Heaven Factory soutient que :

- elle a justement déduit la taxe de solidarité sur les services (TSS) figurant sur les factures de son prestataire de service et sous-traitant, l'OPT ;
- ses relations avec Géocalive ne constituent pas un contrat d'entreprise et ne peuvent être qualifiées de prestations de services soumises à la TSS ;
- l'administration fiscale n'a pas tenu compte des attestations fournies par les sociétés Swat et Orenix et le groupe St Vincent ;

- la location de serveurs informatiques qui ne sont pas des biens meubles ne peut être soumise à la TSS ;
- les prestations de développement informatique qui lui sont rendues ne sont pas soumises à la TSS ;
- s'agissant de l'IS, les déplacements professionnels sont justifiés ;
- les factures d'études et de prestations ont été engagées dans l'intérêt de l'entreprise ;
- les frais de réception organisés pour remercier des collaborateurs sont justifiés ;
- les frais engagés pour le développement de son activité dans les îles voisines sont déductibles ;
- les frais de restaurant sont des dépenses professionnelles ;
- les conséquences fiscales notifiées à titre personnel au gérant de la société ne peuvent qu'être abandonnées en totalité.

Par un mémoire enregistré le 1^{er} avril 2016, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie conclut au rejet de la requête.

Il soutient qu'aucun moyen soulevé n'est fondé et que les conclusions de la société requérante dirigées contre les impositions qui en sont la conséquence pour son associé majoritaire sont irrecevables.

Par un mémoire complémentaire enregistré le 21 avril 2016, la société Heaven Factory conclut aux mêmes fins sauf en ce qui concerne ses conclusions subsidiaires tendant à la décharge de l'intégralité des rappels mis à la charge de M. X. en sa qualité de gérant de la société Heaven Factory pour un montant total de 220 336 F CFP qu'elle ne soumet plus à l'appréciation du tribunal.

Elle ajoute que :

- l'administration a méconnu sur plusieurs points le principe du contradictoire ;
- l'administration fiscale n'a pas tenu compte des attestations fournies par les sociétés Swat et Orenix et le groupe St Vincent ;
- le redressement relatif à la facture de 322 746 F CFP a été abandonné dans la réponse faite aux observations du contribuable en date du 15 avril 2015.

Vu :

- la décision attaquée ;
- les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999, relatives à la Nouvelle-Calédonie ;
- la délibération n° 136/CP du 1^{er} mars 1967 portant réglementation des marchés publics ;
- le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;
- le code de justice administrative dans sa version applicable en Nouvelle-Calédonie.

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

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Schnoering, rapporteur,
- les conclusions de M. Arruebo-Mannier, rapporteur public,
- et les observations de Me Pichard Lencachez, avocat de la société Heaven Factory, et de M Harbulot, représentant le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit :

1. Aux termes de ses statuts que la SARL Heaven Factory exerce essentiellement une activité de «développement d'applications de logiciels, de création de site Internet, Wap (*Wireless Application Protocol*), d'interface de gestion logicielle sur toute plateforme connue et en cours d'élaboration ». La société est dirigée par M. X., gérant associé détenant 95 % des parts sociales.

2. A la suite d'opérations de contrôle sur place de comptabilité réalisées entre le 30 septembre et le 19 décembre 2014 portant sur ses exercices clos les 31 décembre 2011, 2012 et 2013 la société Heaven Factory a fait l'objet de redressements à l'impôt sur les sociétés (IS), à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) et à la taxe de solidarité sur les services (TSS) qui lui ont été notifiés le 23 décembre 2014.

3. Le vérificateur a, en effet, estimé que la comptabilité était entachée de certaines irrégularités et que les conditions de déduction n'étant pas remplies pour un certain nombre de charges il ne pouvait en être tenu compte pour la détermination des bases imposables.

4. Pour l'IS et l'IRVM, les rappels ont été opérés suivant la procédure de taxation d'office, la société ayant déposé sa liasse fiscale de l'exercice clos en 2011 plus de 30 jours après la mise en demeure envoyée avec accusé de réception du 5 octobre 2012. Les redressements à l'IS et à l'IRVM concernant les exercices clos en 2012 et 2013 ont été notifiés suivant la procédure de redressement contradictoire.

5. Les rappels de TSS ont fait l'objet d'une procédure de taxation d'office au titre des exercices 2011, 2012 et 2013 à l'exception de la TSS concernant les périodes allant du 1^{er} avril au 30 juin 2011 et du 1^{er} janvier au 31 mars 2013.

6. A la suite d'une réclamation l'administration a abandonné une partie des redressements concernant l'IS et l'IRVM et a maintenu les rappels de TSS. L'administration a fait part à la société requérante de ses observations et a examiné les observations en réponse. Par suite, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que l'administration n'aurait pas respecté sur plusieurs points le principe du contradictoire. Une seconde réclamation ayant fait l'objet d'une décision de rejet, la société a saisi le tribunal aux fins d'obtenir la décharge de l'intégralité des rappels restant à sa charge ainsi que des rappels mis à la charge de M. X. en sa qualité de gérant de la société Heaven Factory.

Sur l'étendue du litige :

7. La société requérante a décidé en cours d'instance de ne plus soumettre à l'appréciation du tribunal ses conclusions subsidiaires tendant la décharge de l'intégralité des

rappels mis à la charge de M. X. en sa qualité de gérant de la société Heaven Factory pour un montant total de 220 336 F CFP. Il y a lieu de lui en donner acte.

Sur le bien-fondé du surplus des impositions litigieuses :

8. La SARL Heaven Factory demande au tribunal de prononcer la décharge de l'intégralité des rappels mis à sa charge pour un montant total de 4 615 970 F CFP.

9. La SARL requérante soutient tout d'abord qu'elle a justement déduit la TSS figurant sur les factures de son prestataire de service et sous-traitant, l'Office des postes et télécommunications (OPT).

10. Aux termes de l'article Lp. 919 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie (CI) : « *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.* ». En vertu 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.* ».

11. La société requérante soutient être l'entreprise principale, l'Office des Postes et Télécommunications (OPT) apparaissant comme sous-traitant. Mais les relations organisées entre elle et l'OPT par le contrat d'abonnement Celeris Ethernet Point à Point relèvent des conditions générales d'abonnement au service des liaisons louées numériques bidirectionnelles entre deux extrémités distinctes. Le contrat Celeris Ethernet Point à Point ne peut être regardé comme plaçant l'OPT en situation de sous-traitant qui est définie dans le CI, cette définition reprenant celle de l'article 3 de la délibération susvisée 136/CP du 1^{er} mars 1967. Le moyen tiré de ce que la TSS payée à l'OPT serait une TSS déductible au titre de la sous-traitance ne peut qu'être écarté.

12. La SARL Heaven Factory conteste les rappels de TSS opérés au titre des exercices clos en 2011, 2012 et 2013 sur la vente d'un logiciel et ses modules dédiés au profit de la société Géocalive. Elle soutient qu'elle a vendu un logiciel standard à destination d'un premier client avant de le vendre à d'autres clients. L'administration fiscale considère quant à elle que les opérations de la société requérante relèvent d'un contrat d'entreprise et doivent être qualifiées de prestations de service soumises à TSS.

13. En vertu de l'article Lp. 918 du CI : « **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. ».

14. S'agissant de ses relations avec la société Géocalive, la société Heaven Factory a distingué fiscalement deux types d'opérations. Elle a déclaré des ventes de logiciels et de frais de maintenance non soumises à TSS pour un montant de 48 318 192 F CFP et des prestations de services soumises à TSS pour 3 997 169 F CFP.

15. Il ressort des pièces du dossier et notamment d'extraits de la requête déposée le 5 novembre par la société requérante devant le tribunal de commerce de Nouméa contre la société Géocalive que la SARL Heaven Factory a créé la plate-forme de géolocalisation commercialisée par la SARL Géocalive. Les prestations de la SARL requérante pour la maintenance ont ainsi fait l'objet, pendant plusieurs années de factures constantes et trimestrielles. Leur règlement se faisait mensuellement par virements automatiques. L'hébergement sur serveurs et les architectures techniques faisaient l'objet de factures trimestrielles, payées, elles-aussi par virements mensuels automatiques. Seul, le développement de nouvelles fonctionnalités a fait l'objet de factures ponctuelles.

16. Il résulte de ce qui précède que les opérations réalisées au profit de la société Géocalive forment un tout indissociable et ne peuvent être regardées comme des livraisons de biens mais doivent être considérées comme des prestations de services au sens de l'article Lp. 918 susvisé et comme telles intégralement soumises à la TSS.

17. La société requérante ne peut, pour soutenir que les opérations réalisées au profit de la société Géocalive seraient des livraisons de biens se prévaloir des attestations des sociétés Swat et Orenix et du groupe St Vincent. En effet, ces sociétés attestent de la circonstance que M. X., gérant de la société Heaven Factory a répondu à leurs questions et a trouvé des solutions à leurs problèmes. Le gérant de la société Swat indique même que M. X. a fait bénéficier sa société de son expertise, d'une formation aussi bien pour le suivi (localisation) de véhicule léger, avec présentation du matériel et procédures d'installation sur véhicules que pour la géolocalisation de téléphone mobile et la conception d'un nouveau produit. Tous ces éléments confirment que la société requérante a fourni des prestations de services au sens de l'article Lp. 918 susvisé et non livré des biens.

18. La SARL requérante a, par ailleurs, loué auprès d'une société située en métropole des serveurs informatiques. L'administration soutient que la TSS s'applique sur ces locations et doit être acquittée par la société cliente sur les prestations concernées.

19. En vertu des dispositions de l'article Lp. 918-B du CI : « **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. Il comprend aussi la mer territoriale. **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.(...) ».

20. La facture en date du 14 mai 2011 est relative à la location de serveurs informatiques dédiés auprès de la société métropolitaine OVH.COM. Ces serveurs informatiques composés d'un processeur, de cartes informatiques et de disques durs de stockages installés dans les « data-centers » de la société OVH et contrôlés à distance par le client qui les loue sont des équipements informatiques qui correspondent à la définition de biens meubles corporels. Aucun élément du dossier ne vient attester du caractère virtuel des serveurs loués. Dans ces conditions, la location des serveurs informatiques dont s'agit doit être regardée comme une location de biens meubles corporels et donc soumise à TSS. La société requérante n'est donc pas fondée à demander la décharge des rappels de TSS relatifs à ces prestations.

21. La société Heaven Factory conteste également devoir être assujettie à la TSS en vertu des dispositions de l'article Lp. 918-B-IV-4°. Elle soutient avoir acheté auprès d'entreprises situées en France et en Belgique non pas des « prestations rendues par des ingénieurs » mais des « codes sources » qui sont de « petites parties » de logiciel qui, après modification et assemblage avec d'autres codes peuvent devenir un logiciel. Or, il ne peut être sérieusement contesté que les prestations acquises ne peuvent résulter que du travail effectué par des ingénieurs ou d'autres personnes disposant d'une qualification équivalente. La société requérante n'est donc pas fondée à demander la décharge des rappels de TSS relatifs à ces prestations qui répondent bien aux prévisions de l'article Lp. 918 B-IV-4° du CI.

22. S'agissant, par ailleurs, de l'impôt sur les sociétés, la société requérante conteste le rejet de factures relatives à la déduction de frais de déplacements. Elle demande la prise en compte de la facture Air France d'un montant de 322 716 F CFP relative à un voyage effectué en 2011. La société Heaven Factory justifie la dépense en litige par le nécessaire développement de son activité dans les îles voisines et notamment au Vanuatu. Mais cette circonstance ne peut être invoquée s'agissant d'un voyage à destination de la métropole. L'administration est donc fondée à refuser la déduction de la dépense dont s'agit.

23. La société requérante conteste également le refus de l'administration de prendre en compte des factures d'études et de prestations dont elle s'est acquittée à l'égard de M. Y., son actionnaire minoritaire, auto-entrepreneur et parent du gérant. Mais les pièces produites par la société requérante et notamment l'attestation produite par M. Y. ne permettant pas de justifier de la valeur de la contrepartie qu'elle a retirée des sommes versées.

24. La société Heaven Factory demande, par ailleurs, la déductibilité des frais occasionnés par des réceptions. Mais l'administration soutient sans être contestée que les sommes concernées sont relatives à des achats réguliers d'alcool en avril, mai, juin, juillet et octobre 2011. La société requérante n'établit pas ni même n'allègue que ces achats d'alcool auraient coïncidé avec l'organisation de réceptions dans l'intérêt de l'entreprise.

25. La SARL requérante conteste, enfin, le refus opposé par l'administration fiscale à sa demande de déductibilité des frais de repas. Mais elle ne démontre pas que ces frais auraient été exposés dans l'intérêt de l'entreprise.

26. Il résulte de tout ce qui précède que la société Heaven Factory n'est pas fondée à demander la décharge des rappels d'IS mis à sa charge.

Sur les dépens :

27. La présente instance ne comporte pas de dépens. Dès lors, et en tout état de cause, la société Heaven Factory ne peut demander au tribunal de condamner la Nouvelle-Calédonie aux entiers dépens.

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

28. 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 Nouvelle-Calédonie, qui n'est pas dans la présente instance la partie perdante, la somme demandée par la société Heaven Factory, au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il est donné acte à la société Heaven Factory du désistement des conclusions subsidiaires qu'elle avait présentées tendant la décharge de l'intégralité des rappels mis à la charge de M. X. en sa qualité de gérant de la société Heaven Factory.

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