

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALÉDONIE**

N° 1400424

LA GARONNE ALUMINIUM SA

M. Schnoering
Rapporteur

M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public

Audience du 27 août 2015
Lecture du 17 septembre 2015

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 7 novembre 2014, la société La Garonne Aluminium SA, représentée par la SELARL Lionel Chevalier, avocat, demande au tribunal :

1°) de constater l'absence d'une sous-traitance occulte entre elle et Altech et l'absence de manœuvres frauduleuses de sa part ;

2°) de prononcer le dégrèvement de la taxe de solidarité sur les services (TSS) au titre des exercices 2009, 2010 et 2011 pour un montant en principal de 12 735 586 francs CFP ;

3°) de prononcer le dégrèvement de la taxe de solidarité sur les services au titre des exercices 2009, 2010 et 2011 sur la refacturation de la mise à disposition de personnels ;

4°) de prononcer le dégrèvement des majorations appliquées sur l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) au titre des exercices 2009, 2010 et 2011 pour un montant de 5 879 025 francs CFP ;

5°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui payer 150 000 francs CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- il n'y a pas de sous-traitance occulte ;
- elle applique une marge de 50 % sur le prix des prestations de pose confiées à un sous-traitant ;
- aux termes d'une convention d'assistance administrative, elle met à la disposition de la société Altech des personnels administratifs, notamment des commerciaux ;

- cette convention ne concerne pas les poseurs qui dépendent de la convention collective bâtiment alors que ses salariés dépendent de la convention collective industrie ;
- la notion de sous-traitance implique que le contractant principal soit titulaire de l'ensemble d'un marché et demeure responsable de ce marché ;
- de plus, il est constant qu'un devis constitue juridiquement un marché propre ;
- il n'y a pas lieu de procéder à des rappels de TSS sur des ventes de fournitures posées par une autre société ;
- son choix consistant à refacturer les frais administratifs en fonction du chiffre d'affaire réalisé sans appliquer de marge constitue la solution la plus simple et la plus efficace pour réaliser une facturation au franc le franc et devrait lui permettre de bénéficier de l'exonération de TSS accordée par la doctrine administrative ;
- il n'y a ni abus de droit par fictivité ni fraude à la loi ;
- les impératifs du marché exigent de pouvoir séparer les lots de vente et de pose ;
- la position de l'administration ne tient pas compte de la réalité objective du marché et des demandes des clients notamment lorsqu'il s'agit de marchés publics ;
- la majoration est injustifiée, les documents permettant à l'administration de connaître la base des distributions effectuées passibles de l'IRVM ayant été déposés dans les délais requis ;
- le caractère délibéré de l'omission de déclarer les jetons de présence versés aux administrateurs n'est pas démontré ;
- aucune réserve du commissaire aux comptes n'a entaché ses comptes ;
- la majoration de 40 % n'est pas fondée en droit.

Par un mémoire enregistré le 12 janvier 2015, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie conclut au non-lieu à statuer à hauteur des sommes dégreévées relatives à la majoration de l'IRVM et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

Il soutient que :

- il s'agit d'une fraude classique à la TSS mise en évidence par un grand nombre d'indices graves et concordants ;
- le vérificateur s'est fondé sur la règle prétorienne de fraude à la loi ;
- la TSS est applicable sur la mise à disposition de personnel dès lors qu'il y a eu rémunération forfaitaire et non pas refacturation au franc le franc.

Par un mémoire enregistré le 25 février 2015, la société La Garonne Aluminium SA, représentée par la SELARL Lionel Chevalier, conclut désormais à ce que le tribunal :

- constate l'absence de manœuvres frauduleuses de sa part, d'une sous-traitance occulte et d'un contrat d'entreprise entre elle et Altech ;
- prononce le dégrèvement de la taxe de solidarité sur les services au titre des exercices 2009, 2010 et 2011 pour un montant en principal de 13 643 951 francs CFP ainsi que le dégrèvement des majorations pour manœuvre frauduleuse sur les rappels de taxe de solidarité sur les services au titre des exercices 2009, 2010 et 2011 ;
- prononce le dégrèvement de la taxe de solidarité sur les services au titre des exercices 2009, 2010 et 2011 sur la refacturation de la mise à disposition de personnels ;
- condamne en tout état de cause la Nouvelle-Calédonie à lui verser à la somme de 200 000 francs CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle ajoute que :

- le client décide seul s'il entend séparer l'achat de la pose ;
- la distinction des lots de vente et de pose pour les marchés publics a été validée par le service vérificateur ;

- les ventes réalisées sérialisées constituent bien des productions sérialisées ne relevant pas d'un contrat d'entreprise.

Par ordonnance du 19 mars 2015, la clôture d'instruction a été fixée au 23 avril 2015.

Par un mémoire enregistré le 15 avril 2015 le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie persiste dans ses conclusions de rejet.

Il ajoute que même en l'absence de fabrication d'un produit spécifique, un marché peut être qualifié de contrat d'entreprise si le fournisseur en assure également la mise en œuvre.

Par un mémoire enregistré le 22 avril 2015, la société La Garonne Aluminium SA représentée par la SELARL Lionel Chevalier conclut aux mêmes fins par les mêmes moyens que dans son mémoire enregistré le 25 février 2015 sauf en ce qui concerne ses prétentions s'agissant des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ramenées à 150 000 francs CFP.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999, relatives à la Nouvelle-Calédonie ;
- 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 Elmosnino, représentant la société requérante, et de Mme Lozach, représentant le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit :

1. La société La Garonne Aluminium SA (LGA) a pour activité, selon sa déclaration faite au répertoire d'identification des entreprises et des établissements (RIDET), la fabrication de menuiserie aluminium (montage, pose). Cette activité relève en vertu de l'article 918 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie des « travaux immobiliers » soumis à la taxe de solidarité sur les services (TSS) sauf s'ils donnent lieu aux exonérations prévues aux articles 918 C et suivants du même code. La société La Garonne Aluminium SA fait appel à la société Altech, société à laquelle elle est liée par des intérêts communs, pour effectuer les opérations de pose des menuiseries. Les deux sociétés ont chacune fait l'objet d'une vérification sur place de leur comptabilité, portant sur les exercices clos en 2009, 2010 et 2011.

2. Les contrôles ont été opérés selon la procédure de redressement contradictoire prévue par les articles 965 et 967 à 969 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour la TSS et l'impôts sur les sociétés et selon la procédure de taxation d'office prévue par les articles 973-3 et 975-1 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour les redressements relatifs à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM). A l'issue des opérations de contrôle une notification de redressements a été adressée à la seule société La Garonne Aluminium SA.

Sur l'étendue du litige :

3. Après l'introduction de l'instance, l'administration, dans son mémoire enregistré le 12 janvier 2015, a informé le tribunal de la notification à la société requérante d'un avis de dégrèvement, en date du 18 décembre 2014, relatif à des majorations de retard concernant l'IRVM pour un montant de 5 879 025 francs CFP. Il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête de la société La Garonne Aluminium SA à concurrence de ladite somme.

Sur les rappels de TSS liés à la vente par LGA de menuiseries aluminium posées par Altech :

4. 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. (...) ».

5. Il résulte de l'instruction et notamment des constatations du vérificateur que la société La Garonne Aluminium SA propose à ses clients plusieurs modalités d'achat.

6. La première solution proposée au client consiste pour lui à acheter la marchandise et à la récupérer à la sortie de l'entreprise ou livrée. Ce simple achat, regardé comme la livraison d'un bien meuble, n'est pas soumis à la TSS. L'acheteur, en possession du bien, a la faculté d'exécuter la pose lui-même. Il aura, dans ce cas, échappé, à toute taxation à la TSS.

7. La deuxième option offerte au client consiste, pour la société requérante, à vendre la menuiserie aluminium pose comprise. On se trouve alors en présence d'un travail immobilier taxable en totalité à la TSS puisqu'il s'agit de ventes de biens (portes, fenêtres) fixés à demeure sur un bien immeuble.

8. La troisième solution proposée par les commerciaux de la société La Garonne Aluminium SA fait intervenir la société Altech. La vente de la menuiserie aluminium est réalisée par la société requérante. Il est alors proposé au client de faire effectuer la pose par la société Altech. L'opération est matérialisée par la délivrance de deux devis. Le premier, établi au nom de LGA, est présenté comme une simple vente et donc non soumis à la taxe, le second est établi au nom d'Altech. Les deux devis sont signés du même commercial qui agit successivement pour le compte des deux sociétés. Les deux opérations donnent lieu à deux factures, l'une au nom de LGA sans TSS, l'autre au nom d'Altech avec facturation de la TSS sur la pose. C'est cette troisième option, la plus souvent choisie par les clients de LGA, qui fait l'objet des critiques de l'administration fiscale calédonienne qui y voit un moyen d'éluder la TSS sur les ventes opérées par LGA tout en bénéficiant d'un avantage de compétitivité par rapport à des concurrents qui vendent la menuiserie pose comprise.

9. Il résulte aussi de l'instruction que la société LGA est étroitement liée à la société Altech par des intérêts communs. Les sociétés ont plusieurs gérants communs. Elles utilisent les mêmes locaux. Elles disposent du même personnel administratif, commercial et financier en vertu d'une convention de mise à disposition de personnel conclue entre les deux sociétés en juin 2010. Enfin, les deux entités ont des numéros de téléphone et de télécopie communs.

10. Il résulte de l'ensemble des circonstances susévoquées que l'administration fiscale est fondée à soutenir que le montage décrit au point 8 du présent jugement visait à éluder le paiement de la TSS lors des opérations réalisées par LGA en leur donnant l'apparence de simples opérations de vente, distinctes de la pose qui est effectuée par une entreprise qui semble librement choisie par le client.

11. La requérante ne combat pas utilement la démonstration par l'administration de l'existence d'une fraude à la loi au motif que la dissociation choisie entre la vente et la pose empêche l'administration d'opérer un contrôle sur factures puisque le service de pose n'est pas mentionné sur la facture de vente et que seul un contrôle sur place des factures des deux entreprises permet d'établir que telle menuiserie vendue par LGA à tel client a été posée par Altech.

12. Il est certes loisible aux clients acheteurs de menuiserie aluminium de confier la pose de celle-ci à une autre entreprise qu'Altech. Toutefois, ce choix apparaît peu vraisemblable dès lors, d'une part, qu'il suppose de trouver en Nouvelle-Calédonie une autre entreprise disposant des capacités de poser les produits fabriqués par LGA et, d'autre part, que les clients de LGA constatent, dans l'enceinte même de l'entreprise LGA, la présence de la société Altech dont les commerciaux communs à LGA et à Altech ne peuvent que souligner les mérites et notamment la circonstance que les poseurs de menuiseries, salariés d'Altech, connaissent parfaitement les produits fabriqués par LGA.

13. Contrairement à ce que soutient la société requérante la position de l'administration tient donc compte de la réalité objective du marché et des demandes des clients. A cet égard, lorsqu'il s'agit de clients institutionnels, qui peuvent dissocier dans leurs marchés les lots fourniture et vente, l'administration admet à juste titre qu'il est loisible à la société LGA, dans cette circonstance particulière, de répondre à un appel d'offre de fourniture de menuiseries aluminium qui ne sera alors pas soumis à la TSS.

14. Aux termes de l'article Lp.918 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « (...) **III** - Sont notamment considérés comme des prestations de services, cette liste n'étant pas limitative : (...) - et, d'une manière générale, toutes les activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à faire, moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service, un travail d'ordre quelconque, comme réparer un meuble, donner des soins aux affaires d'autrui ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers, tels qu'honoraires, primes, participations, redevances. » .

15. En vertu de l'article Lp. 918 A du même code : « **I** - Sont assujetties à la taxe les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au quatrième alinéa du présent article quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. Les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte. Sont notamment réputées agir d'une manière indépendante les personnes qui exercent une activité professionnelle en vertu : - d'un contrat d'entreprise : convention par laquelle une personne s'engage à faire un ouvrage ou une prestation pour autrui, en conservant son indépendance dans les conditions d'exécution des tâches ; ».

16. Il résulte de l'instruction et des circonstances évoquées au point 9 du présent jugement que la société requérante travaille en partenariat avec la société Altech qui n'emploie

qu'une équipe de quatre poseurs et ne dispose, selon les éléments constatés par le vérificateur, que de quelques immobilisations à savoir trois véhicules, une perceuse à percussion, un bureau, une armoire et quelques chaises. La société LGA doit donc être regardée comme ayant conclu un contrat d'entreprise avec la société Altech. La société requérante est donc responsable de toute l'opération, vente et pose comprises qui, en application des dispositions susvisées du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, est soumise à la TSS.

17. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions tendant à la décharge de la taxe de solidarité sur les services au titre des exercices 2009, 2010 et 2011 pour un montant en principal de 13 643 951 francs CFP doivent être rejetées.

Sur les rappels de TTS lié à la mise à disposition de personnel :

18. Les facturations de frais de personnel entre sociétés d'un même groupe entrent dans le champ d'application de la TSS et sont taxables en application de l'article Lp. 918 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. En refacturant les frais administratifs en fonction du chiffre d'affaire réalisé sans appliquer de marge, ce qui constitue une facturation forfaitaire, la société requérante n'a pas opéré une facturation au franc le franc seul cas qui, en application de la doctrine administrative lui permettrait de bénéficier de l'exonération de la TSS. Il suit de là que les conclusions tendant à la décharge de la taxe de solidarité sur les services au titre des exercices 2009, 2010 et 2011 sur la refacturation de la mise à disposition de personnels doivent être rejetées.

Sur les pénalités :

19. Aux termes de l'article 1054 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : *« Lorsque la déclaration ou l'acte mentionnés à l'article 1053 font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti : ... 2°. et d'une majoration de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie ou de 80 % s'il s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article 971. » ;*

20. Pour justifier l'application de la pénalité prévue par les dispositions précitées de l'article 1054 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie aux rappels de taxe de solidarité sur les services, le service se borne à faire valoir que la société LGA a participé en toute connaissance de cause à un schéma de fraude à la loi en procédant au détournement de l'esprit et des objectifs de la loi fiscale. Toutefois l'administration n'établit, ni même n'allègue, l'existence, de la part de la société contribuable, de démarches ou procédés destinés à l'égaler dans ses contrôles caractérisant des manœuvres frauduleuses. Ainsi l'administration n'établit pas le bien fondé de la pénalité pour manœuvre frauduleuse infligée à la société requérante ;

21. Toutefois, il appartient au juge, dans une telle hypothèse, alors même que l'administration ne le saisisait pas d'une demande en ce sens, de rechercher si les éléments qui étaient invoqués par l'administration pour justifier des pénalités pour manœuvres frauduleuses permettent, à défaut d'établir ces dernières, de caractériser la mauvaise foi du contribuable et de substituer, au besoin d'office, à la majoration appliquée par l'administration la majoration de 40 % pour mauvaise foi prévue par les mêmes dispositions de l'article 1054 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;

22. En l'espèce, compte tenu des circonstances qui ont justifié les rappels litigieux, notamment du fait que la société contribuable ne pouvait ignorer que le procédé mis en œuvre conduisait à exonérer irrégulièrement certaines de ses transactions de la taxe de solidarité sur les services en raison de la qualité de sous-traitant de la société Altech, l'absence de bonne foi de la société contribuable est établie. Il y a lieu, par suite, de substituer d'office à la majoration pour manœuvres frauduleuses, celle prévue, en cas d'absence de bonne foi, par l'article 1054 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

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

23. En vertu des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, le Tribunal ne peut faire bénéficier la partie tenue aux dépens ou la partie perdante du paiement par l'autre partie des frais qu'elle a engagés à l'occasion du litige soumis au juge. Les conclusions présentées à ce titre par la société LGA doivent dès lors être rejetées.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il n'y a pas lieu à statuer sur les conclusions tendant à la décharge des majorations relatives à l'IRVM pour un montant de 5 879 025 francs CFP.

Article 2 : La pénalité de 40 % pour mauvaise foi prévue par les dispositions de l'article 1054 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie est substituée à la pénalité de 80 % dont ont été assortis les rappels de taxe de solidarité sur les services réclamés à la société LGA au titre des exercices 2009, 2010 et 2011.

Article 3 : La société LGA est déchargée de la différence entre les impositions qui lui ont été assignées et celles qui résultent de l'article 2.

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