

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALÉDONIE**

N° 10223

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SOCIETE SOUTH PACIFIC TOUR SA

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS,

M. Briseul
Rapporteur

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

M. Arruebo-Mannier
Rapporteur public

Audience du 20 janvier 2011
Lecture du 17 février 2011

Vu la requête, enregistrée le 21 juillet 2010, présentée pour la société SOUTH PACIFIC TOUR SA, dont le siège est (...) par la selarl Descombes et Salans ; la société SOUTH PACIFIC TOUR SA demande au tribunal :

- de lui accorder la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés, au titre des années 2006 et 2007, ainsi que les pénalités y afférentes, à la taxe de solidarité sur les services au titre des années 2005, 2006, 2007 et 2008 à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, au titre des années 2005, 2006 et 2007 ;

par les moyens que :

il appartient à l'administration de prouver l'existence et de déterminer le montant des avantages consentis hors de France par l'entreprise calédonienne, l'administration doit prouver l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien ou du service pour démontrer l'existence d'une libéralité résultant d'une facturation à prix insuffisant ; la société South Pacific Tour JP assume, au titre de son activité, des charges et notamment des frais de commercialisation de la destination Nouvelle-Calédonie auxquels ne participe pas la société SOUTH PACIFIC TOUR NC, la société SOUTH PACIFIC TOUR NC est alors en charge auprès des prestataires locaux des prestations touristiques vendues par la société South Pacific Tour JP, cette société est intermédiaire incontournable entre la société SOUTH PACIFIC TOUR NC et les agences japonaises, dans le processus de commercialisation des prestations touristiques ; les prestations en cause ont été rémunérées conformément à un accord commercial écrit mis en place dans les conditions normales du marché ; aux termes d'un avenant au contrat conclu en 2002, signé le 20 septembre 2005 il a été convenu entre la société SOUTH PACIFIC TOUR NC et la South Pacific Tour JP qu'en rémunération de ses services d'arrangement, la société SOUTH PACIFIC TOUR NC facturait désormais à la société South Pacific Tour JP 92,5% du prix de vente des packages par la société South Pacific Tour JP aux agences de voyage japonaises ; il est précisé qu'aux termes de cet accord, la société SOUTH PACIFIC TOUR NC conserve 100% de la marge réalisée

sur les ventes effectuées en direct par la Nouvelle-Calédonie bien qu'elles concernent essentiellement les clients de la société South Pacific Tour JP ; l'évolution constatée par l'administration fiscale sur les modalités de rémunération n'est donc pas pertinente ; le changement qui a été opéré à compter du 1^{er} octobre 2005 n'a pas eu de conséquence négative pour la société SOUTH PACIFIC TOUR NC dont le chiffre d'affaires et la marge brute sur les opérations avec le Japon sont restés constants, alors que les bénéfices d'exploitation ont augmenté ; la marge globale de la société SOUTH PACIFIC TOUR NC est restée très stable pendant la période vérifiée ; l'administration n'a pas prouvé en quoi que ce soit que les rémunérations ne comportaient pas les contreparties indiquées par la société SOUTH PACIFIC TOUR NC, qui a pour sa part toujours démontré l'intérêt évident qui était le sien à traiter de la sorte avec son principal fournisseur ;

la société a déduit de ses résultats, en provision, des indemnité de départ à la retraite, conformément aux règles de déductibilités mentionnées à l'article 21-1 du code des impôts, et a redressé les provisions pour indemnité de départ à la retraite au titre des exercices clos les 31 mars 2006 et 31 mars 2007 ; la société SOUTH PACIFIC TOUR NC fait valoir que le versement d'une indemnité de départ à la retraite est expressément prévu par l'article 89 de l'accord interprofessionnel territorial (AIT) et s'applique de ce fait à la société SOUTH PACIFIC TOUR NC ;

l'IRVM est dépourvu de base légale ; la bonne foi de la société SOUTH PACIFIC TOUR NC justifie l'abandon des pénalités mises à sa charge concernant l'impôt sur les sociétés ;

l'administration a confirmé que la TSS ne trouve pas à s'appliquer aux nuitées facturées par la société SOUTH PACIFIC TOUR NC, dans la mesure où le prix de la nuitée qui comprend la marge de l'intermédiaire a supporté la TNH ; celle-ci est exonérée de la TSS conformément à l'article Lp 918 C du code des impôts ; la pratique antérieure à la modification de l'article 983 du code des impôts revenait à accorder au contribuable une garantie contre les changements de doctrine ;

Vu la décision par laquelle le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie – daaj a statué sur la réclamation préalable ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 17 septembre 2010, présenté par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie qui demande le rejet de la requête par les moyens que : en ce qui concerne les redressements à l'IS : sur le chef de redressement « transferts de bénéfices au Japon », sur la charge de la preuve, le redressement se trouve justifié au regard de trois fondements : l'article 21 du code administratif qui subordonne la déductibilité d'une charge à la condition qu'elle se rattache à la gestion normale de l'entreprise, qu'elle soit effective et appuyée de justifications suffisantes, l'article 18 III, l'application de la règle fiscale prétorienne de l'acte anormal de gestion ; de ces fondements, et notamment de cet article, il découle que la charge de la preuve incombe à la société ; il est constant que, dans ce dossier, aucune documentation n'a été produite par la société, que la convention produite et ses avenants ne pouvaient qu'être analysés comme un acte anormal de gestion, qu'une société prétendument indépendante ne peut accepter de signer ; en matière de provision pour charges de retraite le conseil d'Etat exige de la part de l'employeur, pour admettre le caractère probable de la charge, un engagement ferme et irrévocable, mais encore faut-il pouvoir rattacher la charge à l'exercice de dotation des provisions ; en ce qui concerne les rappels de TSS les dispositions de l'article Lp 918 C 10° sont sans ambiguïté : seul est exonéré le prix des nuitées soumises à la TNH facturé par les établissements hôteliers à leurs clients ; la motivation de la pénalité a été effectuée dans la notification de la pénalité, le vérificateur expose clairement les raisons du maintien de la pénalité ;

Vu l'ordonnance en date du 13 décembre 2010 fixant la clôture d'instruction au 14 janvier 2011, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative ;

Vu le mémoire en réplique enregistré le 27 décembre 2010 tendant aux mêmes fins que la requête par les mêmes moyens ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code des impôts de Nouvelle-Calédonie ;

Vu la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999, relatives à la Nouvelle-Calédonie ;

Vu le code de justice administrative dans sa version applicable en Nouvelle-Calédonie ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 20 janvier 2011 :

- le rapport de M. Bichet, premier conseiller ;

- les conclusions de, M. Arruebo-Mannier, rapporteur public ;

Sur l'étendue du litige :

Considérant que par une décision du 9 juin 2010, antérieure à l'introduction de la requête, la direction des services fiscaux a abandonné les rappels d'impôts sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) mis à la charge de la société SOUTH PACIFIC TOUR NC ; que les conclusions de la requête sont dès lors sur ce point irrecevables ;

Sur les conclusions tendant à la décharge des impositions en litige :

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés :

Sur la déductibilité de la provision pour départ à la retraite :

Considérant qu'aux termes de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie : « Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges (...) Ces charges comprennent, notamment : (...) e) Les provisions si elles répondent aux conditions fixées aux articles 27 et suivants (...) » ; qu'il résulte des dispositions de l'article 27 du même code qu'une entreprise peut valablement porter en provision au passif du bilan de clôture d'un exercice et ainsi réduire à due concurrence les bénéfices imposables les sommes correspondant à des pertes ou charges qui ne seront supportées qu'ultérieurement, à la condition que ces pertes ou charges soient nettement précisées quant à leur nature et puissent être évaluées avec une approximation suffisante, qu'elles apparaissent comme probables eu égard aux circonstances de fait ou de droit constatées à la clôture de l'exercice et qu'enfin elles se rattachent aux opérations de toute nature déjà effectuées à cette date par l'entreprise ;

Considérant que les sommes dues au titre de l'indemnité de départ en retraite d'un montant égal à 1/10^e de mois par année de service, dont bénéficient les salariés en vertu des articles 10 bis de l'ordonnance n° 1181 du 13 novembre 1985 et 19-3 de la délibération modifiée n° 281 du 24 février 1988, désormais codifiés aux articles Lp 122-46 et R. 122-9 et suivants du code du travail de Nouvelle-Calédonie, sont des indemnités auxquelles les salariés acquièrent droit au fur et à mesure de l'accomplissement des périodes de travail définies par la législation ; que, toutefois, il ressort de ces dispositions que la rupture du contrat de travail d'un salarié avant que celui-ci ne fasse valoir ses droits à la retraite est de nature à libérer l'employeur de son obligation de versement de l'indemnité en litige ; que dans ces conditions, alors même que les salariés bénéficient de contrats à durée indéterminée, la probabilité qu'ils soient présents dans l'entreprise au moment de leur départ à la retraite ne peut être estimée, en particulier dans le contexte socio-économique actuel, avec une approximation suffisante pour que les créances qu'ils détiennent sur leur employeur puissent être regardées comme certaines et probables au sens des dispositions susmentionnées de l'article 27 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ; qu'elles ne sauraient, dans ces conditions, ouvrir droit à la constitution d'une provision ; que, par suite, l'administration a pu, à bon droit, réintégrer la provision dont s'agit dans les bases d'imposition de la société SOUTH PACIFIC TOURS NC ; que celle-ci n'est, dès lors, pas fondée à demander la décharge des suppléments d'impôts sur les sociétés auxquels elle a été assujettie de ce chef au titre des exercices clos en 2006 et 2007 ;

Sur le redressement relatif à une minoration de recettes et un transfert de bénéfices vers le Japon :

Considérant qu'aux termes de l'article 18-III du code des impôts « les bénéfices indirectement transférés hors de la Nouvelle-Calédonie, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés en comptabilité. A défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa ci-dessus, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement. » ; qu'il résulte de ces dispositions que, lorsqu'elle constate que les prix facturés par une entreprise établie en Nouvelle-Calédonie à une entreprise étrangère qui lui est liée, sont inférieurs à ceux pratiqués par des entreprises similaires exploitées normalement, c'est-à-dire dépourvues de liens de dépendance, l'administration doit être regardée comme établissant l'existence d'un avantage qu'elle est en droit de réintégrer dans les résultats de l'entreprise néo-calédonienne, sauf pour celle-ci à justifier que cet avantage a eu pour elle des contreparties aux moins équivalentes ; qu'à défaut d'avoir procédé à une telle comparaison, le service n'est, en revanche, pas fondé à invoquer la présomption de transferts de bénéfices ainsi instituée mais doit, pour démontrer qu'une entreprise a consenti une libéralité en facturant des prestations à un prix insuffisant, établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur du service rendu ;

Considérant que le service n'établit pas, en se bornant à se référer au « contrat d'arrangement » mis en place en 1996, selon lequel l'entreprise néo-calédonienne consentait une minoration du prix de ses prestations, que les minations tarifaires en cause s'analyseraient comme un transfert indirect de bénéfices ; que si l'administration soutient que ces minations de prix s'inscrivent dans une logique de groupe comme le révèle le procès-verbal du conseil d'administration du GIE en date du 5 septembre 1997 aux termes duquel : « les ressources de SPT Tokyo et du GIE, sont assurées par une contribution fixée en pourcentage du chiffre d'affaire, contribution qui tient compte de la capacité contributive de chacun » et qu'il est constant que le lien de dépendance entre les sociétés est établi, le service n'établit pas que les prix facturés par l'entreprise établie en Nouvelle-Calédonie à l'entreprise japonaise qui lui est liée, sont inférieurs à ceux pratiqués par des entreprises similaires exploitées normalement ; qu'elle n'établit pas davantage que la minoration tarifaire consentie

ne trouverait pas sa contre-partie dans des services rendus par la société South Pacific Tour Japon à la société néo-calédonienne, alors qu'il résulte de l'instruction que la promotion des services à destination de la Nouvelle-Calédonie est assurée au Japon par la société japonaise et que 80% des séjours vendus par la société SOUTH PACIFIC TOUR NC sont commercialisés au Japon par son partenaire japonais ; qu'ainsi, et alors que la société requérante a fourni dans le cadre de la vérification des éléments précis de nature à démontrer son intérêt à l'accord commercial avec la société South Pacific Tour Japon et alors que sa comptabilité n'a été ni écartée ni même sérieusement critiquée par le vérificateur, la société requérante est fondée à demander la décharge des suppléments d'imposition et des pénalités correspondantes auxquelles elle a été assujettie de ce chef au titre des exercices clos en 2006 et 2007 ;

En ce qui concerne la taxe de solidarité sur les services :

Considérant qu'en vertu des dispositions combinées des articles Lp 918 et Lp 919 A du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, sont soumises à la taxe de solidarité sur les services (TSS) les prestations de service effectuées à titre onéreux, au nombre desquelles figurent les opérations d'entremise et autres prestations de services réalisées par les agences de voyage et les organisateurs de circuits touristiques sur une base imposable constituée par la différence entre le prix facturé TTC au client et le prix effectif facturé à l'agence ou à l'organisateur par, notamment les entrepreneurs de transport et tous les professionnels qui exécutent matériellement les services utilisés par le client ; qu'aux termes du dernier alinéa de l'article Lp 919 A : « pour les opérations d'entremise effectuées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques, la base imposable s'entend de la différence entre le prix facturé (T.T.C.) au client et le prix effectif (T.T.C.) facturé à l'agence ou à l'organisateur par, les entrepreneurs de transports, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles et les autres professionnels qui exécutent matériellement les services utilisés par le client » ;

Considérant que la société requérante ne saurait se prévaloir, sur le terrain de l'article Lp 983 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie d'une prise de position formelle de l'administration fiscale dans la réponse adressée le 29 mars 2002 à une demande émise le 21 mars 2002 par le responsable du service comptable de la société requérante dès lors que le redressement litigieux porte non sur la seule déduction de la base imposable des unités hôtelières refacturées, mais sur la détermination de cette base ; qu'il résulte en effet de l'instruction que la société avait à tort calculé celle-ci en faisant application des dispositions de l'article Lp 919 D relative à la sous-traitance ; qu'à raison de la nature de l'activité de la société, seules lui étaient applicables les dispositions précitées de l'article Lp 919 A ; que la société n'est dès lors pas fondée à contester le chef de redressement ;

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

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie une somme de 200 000 francs CFP au titre des frais exposés par la société SOUTH PACIFIC TOUR NC et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : La société SOUTH PACIFIC TOUR NC est déchargée des redressements d'imposition à l'impôt sur les sociétés pour les exercices clos les 31 mars 2006 et 31 mars 2007 procédant des rehaussements de chiffre d'affaires à raison de prétendus transferts de bénéfice au Japon, ainsi que des pénalités y afférentes.

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

Article 3 : La Nouvelle-Calédonie versera à la société SOUTH PACIFIC TOUR NC une somme de deux cent mille francs CFP (200 000) au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.