

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1800474

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

**SAS CALEDONIENNE DES TRACTEURS
(CALTRAC)**

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

**M. Quillévéré
Président-rapporteur**

**Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie**

**M. Schnoering
Rapporteur public**

**Audience du 19 février 2019
Lecture du 14 mars 2019**

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 3 décembre 2018 et un mémoire enregistré le 7 février 2019, la SAS Calédonienne des tracteurs (Caltrac), représentée par la SELARL d'avocats D&S LEGAL, demande au tribunal :

1°) la décharge des contributions additionnelles à l'impôt sur les sociétés (CAIS) auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos les 30 juin 2017 et 2018 à concurrence de la somme totale de 7 971 439 francs CFP ;

2°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser la somme de 400 000 francs CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La SAS Caltrac soutient que :

- les frais de gestion facturés et payés à une société sœur et non déductibles de son résultat fiscal en application de l'article 529 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ne constituent pas des distributions assujetties à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés ;

- ces frais de gestion ne relèvent pas du champ d'application des dispositions combinées des articles 111 et 118 du code général des impôts ;

- la décision de rejet partiel du 4 octobre 2018 n'est pas suffisamment motivée et ne lui permet pas de connaître les motifs du rejet partiel de sa réclamation ;

- la SAS Caltrac ne sachant pas sur quelles dispositions visées par l'article Lp 45.34 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie la direction des services fiscaux se fonde, elle démontrera donc ci-après que la fraction non déductible de son résultat des frais de gestion

versés à sa société sœur n'entre, en tout état de cause, dans aucune catégorie de revenus distribués visée par l'article Lp 45.34 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- il n'est fait aucune mention de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés dans la loi de pays instituant la limitation de la déduction des frais généraux, pas plus que dans l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 ;

- la justification au fond du versement des frais de gestion n'a pas été remise en cause et ces frais ne sont ni contestés dans leur principe ni dans leur montant.

Un mémoire a été enregistré le 25 janvier 2019 présenté par la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête :

La Nouvelle-Calédonie fait valoir que :

- la société a effectué une réclamation contentieuse en date du 2 mars 2017 en demandant le remboursement de la TSS et de l'IRVM payés sur les factures de frais de gestion émises par la société sœur « Hasting Deering » ;

- les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (IS) sont assujetties à une CAIS au titre des montants qu'elles distribuent lorsqu'ils sont supérieurs à 30 000 000 francs CFP conformément à l'article Lp 45.34 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- la décision partielle de rejet du 4 octobre 2018 est en tout état de cause suffisamment motivée ;

- l'article 21-V du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie limite la déduction fiscale des frais de gestion à 5 % du montant des services extérieurs ;

- les frais de gestions excessifs réintégrés et imposables à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés ont la nature d'un désinvestissement ;

- les frais réintégrés ont abouti à une distribution puisque les sommes par nature ne sont pas restées dans l'entreprise et ont été versées au profit d'une société tierce ; ces sommes ont la nature d'une charge non déductible constitutive d'un revenu distribué au sens de l'article 112 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- les sommes réintégrées dans les résultats sont présumées constituer des revenus distribués dès lors qu'elles ont donné lieu à imposition au titre de l'impôt sur les sociétés ;

- il y a aussi un désinvestissement des sommes rapportées aux résultats avec le paiement de ces charges à la société sœur domiciliée à l'étranger de sorte qu'il y a bien eu une diminution de l'actif net de la société Caltrac.

Vu :

- la décision du 4 octobre 2018 par laquelle le directeur des services fiscaux de Nouvelle-Calédonie a partiellement rejeté la réclamation de la SAS Calédonienne des tracteurs ;

- 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 loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015 plafonnant la déductibilité fiscale des frais généraux supportés par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de 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. Quillévéré, président-rapporteur,
- les conclusions de M. Schnoering, rapporteur public,
- et les observations de Me Pichard, avocat de la société requérante et de M. Drié, représentant le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit :

1. La SAS Calédonienne des tracteurs (Caltrac) est le concessionnaire exclusif de la société Caterpillar en Nouvelle-Calédonie et appartient au groupe Sime Darby Industrial Limited (SDI). Elle bénéficie d'une assistance administrative d'une société australienne sœur, la société Hastings Deering qui appartient au même groupe et qu'elle rémunère pour ses services de gestion intra-groupe. Lors de l'exercice clos en 2016 la SAS Caltrac a auto-collecté de la taxe sur les services (TSS) sur les factures de prestations de service de la société Hastings Deering et payé de l'impôt sur les valeurs mobilières (IRVM) sur le montant non déductible de ces frais de gestion qu'elle a regardé comme des distributions. La direction des services fiscaux de Nouvelle-Calédonie a prononcé un dégrèvement d'un montant de 25 191 558 F CFP d'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) au bénéfice de la SAS Caltrac car cet impôt ne s'applique qu'aux associés directs des sociétés calédoniennes ou filiales calédoniennes de société étrangère. La société requérante a présenté une nouvelle demande de remboursement de l'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières payée sur l'exercice clos en 2018 mais également la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) acquittée au titre de l'exercice clos en 2017 et 2018 au motif que ces charges non déductibles fiscalement (119 959 806 francs CFP pour l'exercice clos en 2017 et 145 754 853 francs CFP pour l'exercice clos en 2018) devaient s'analyser comme des distributions effectuées en faveur de la même société sœur. La direction des services fiscaux a admis partiellement la réclamation du 4 octobre 2018. L'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières payé à tort a été dégrévée pour un montant de 30 608 519 francs CFP. Néanmoins la réclamation de la SAS Caltrac en ce qu'elle concerne la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés a été rejetée au motif que ces charges constituaient bien des revenus distribués et que les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (IS) sont assujetties à une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants qu'ils distribuent lorsqu'ils sont supérieurs à 30 000 0000 francs CFP conformément à article Lp. 45.34 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. La SAS Calédonienne des tracteurs doit être regardée comme demandant la décharge de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés dont elle s'est acquittée pour un montant global de 7 971 439 francs CFP au titre des exercices clos les 30 juin 2017 et 30 juin 2018.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. La SAS Calédonienne des tracteurs soutient que la décision de rejet partiel de la réclamation en date du 4 octobre 2018 n'est pas suffisamment motivée. Toutefois, les irrégularités qui entachent, le cas échéant, la décision par laquelle la réclamation d'un contribuable est rejetée sont sans incidence sur le bien-fondé de l'imposition et sur la régularité de la procédure suivie. Par suite, les moyens tirés du défaut de motivation de la décision de rejet partiel du 4 octobre 2018 doivent en tout état de cause être écartés.

Sur le bien fondé de l'imposition :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

3. Aux termes du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *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 (...). Lorsque les conditions mentionnées aux 1. et 2. ne sont remplies, la quote-part des frais déduite est réintégrée au revenu imposable sans notification de redressement préalable. (...) Deux sociétés 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.* ». Aux termes de l'article 529 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *« Les dividendes, arrérages, bénéfices et produits visés aux 1° et 2° s'entendent de toutes sommes ou valeurs attribuées à quelque époque que ce soit aux associés et porteurs de parts, à un autre titre que celui de remboursement de leurs apports. Les frais généraux non déductibles en application des dispositions du V de l'article 21 entrent dans cette catégorie ».*

4. Aux termes du I- de l'article Lp 45.34 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *Les sociétés ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie à l'exception des établissements publics de Nouvelle-Calédonie, sont assujetties à une contribution additionnelle à cet impôt au titre des montants qu'ils distribuent au sens des articles 111 à 118. La contribution est due sur les montants lorsqu'ils sont supérieurs à trente millions de francs au taux mentionnés à l'article R. 45.35. Le seuil de trente millions de francs s'apprécie par exercice social en tenant compte de l'ensemble des produits distribués ou réputés distribués (...).* ». Aux termes de l'article 112 du même code des impôts : « *Sont considérés comme des revenus distribués : a) tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ; (...).* ». Aux termes de l'article 113 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « *Pour l'application de l'article 112-a les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés. (...). Lorsque, comme en l'espèce, il a été établi un impôt sur les sociétés à la charge de la personne morale à raison de sommes qu'elle a effectivement allouées à une société tiers au cours de l'exercice, ces sommes entrent dans la catégorie des sommes « qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital » visées au a de l'article 112 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.*

5. La société Caltrac a bénéficié au titre des exercices en litige d'une assistance administrative d'une société australienne sœur Hastings Deering appartenant au groupe qu'elle rémunère pour ces services de gestion intra-groupe. Les frais de gestion en litige qui ont la nature de frais généraux imposables à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) ont été réintégrés dans les résultats imposables de la société Caltrac en application de l'article 21-V du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dès lors qu'ils ont excédé 5 % du montant des services extérieurs. La déduction de la fraction non déductible des frais de gestions payés à la société sœur australienne a, par suite, le caractère d'un acte anormal de gestion en application du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

6. Les sommes réintégrées par l'administration dans le résultat imposable d'une société ayant fait l'objet d'une rectification ne peuvent être regardées comme des revenus distribués au sens de ces dispositions que dans la mesure où elles ont été effectivement appréhendées par leur bénéficiaire, qu'il soit actionnaire, associé ou tiers. En l'espèce, les frais de gestion non déductibles en application du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui ont le caractère d'une charge non déductible et ont été facturés et payés par la société sœur et réintégrés dans le résultat imposable de la société Caltrac.

7. Par suite, il résulte des dispositions combinées rappelées ci-dessus au point 4 que lorsqu'une société passible de l'impôt sur les sociétés verse à des personnes, à un titre quelconque, des sommes prélevées sur les bénéfices sociaux, tels qu'ils doivent être retenus après réintégration de ces sommes pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, lesdites sommes doivent être regardées comme des revenus distribués entrant dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Les sommes en litige ont donc le caractère d'une distribution au sens du a de l'article 112 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie puisqu'elles ne sont pas restées dans l'entreprise et ont été versées au profit d'une société tiers.

8. Le contribuable ne contredit pas utilement la présomption de distribution issue du a de l'article 112 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et, ainsi, n'apporte pas la preuve du caractère non taxable à la CAIS des sommes en litige.

9. La circonstance qu'il ne soit fait aucune mention de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés dans la loi de pays instituant la limitation de la déduction des frais généraux pas plus que dans l'arrêt n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 est sans incidence sur le bien fondé de l'imposition en litige.

10. Il résulte de ce qui précède que les frais de gestion 2016 et 2017 non déductibles, distribués sur les exercices 2017 et 2018 et déclarés comme tels par la société Caltrac qui s'élèvent réciproquement aux montants de 119 959 806 francs CFP et 145 754 853 francs CFP ont pu être à bon droit imposés au titre des exercices clos en 2017 et 2018 à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés pour des montants respectifs de 3 598 794 francs CFP et de 4 372 645 francs CFP.

En ce qui concerne la doctrine administrative :

11. Aux termes de l'article Lp. 983 de ce code : « *Lorsque le redevable démontre qu'il a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions, circulaires ou réponses publiées au Journal officiel de la Nouvelle-Calédonie à une date antérieure à celle du fait générateur à laquelle se rapportent les impositions litigieuses et qu'elle n'avait pas modifiée au moment des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement d'impositions déjà établies, en soutenant une interprétation différente. / La même garantie bénéficie au contribuable, lorsque celui-ci démontre que l'interprétation du texte fiscal qui fait l'objet du différend, avait été, à l'époque, formellement admise dans une réponse individuelle qui lui avait été adressée suite à une demande de renseignements écrite, par le directeur des services fiscaux ou un agent de catégorie A ayant reçu spécialement délégation du président du gouvernement pour signer les réponses comportant une interprétation d'un texte fiscal, sous réserve que la réponse soit, elle-même, le cas échéant, conforme aux instructions, circulaires et réponses déjà publiées. / La garantie prévue au deuxième alinéa est applicable dans les mêmes conditions, lorsque la réponse individuelle à la demande de renseignements écrite du contribuable de bonne foi ou de son représentant habilité à cet effet, porte sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Le contribuable ne peut se*

prévaloir que des réponses qui lui ont été officiellement adressées et dans la mesure où la question a été posée de façon précise et complète. / En cas de changement de législation, les interprétations de textes fiscaux données par l'administration ne sont pas invocables pour l'application de la nouvelle législation. / Ne constituent pas des textes fiscaux pour l'application de cet article, les textes relatifs à la procédure d'imposition et au bienfondé des pénalités ».

12. La SAS Caltrac ne peut utilement se prévaloir, sur le fondement implicite de l'article Lp. 983 du code des impôts, de la notice explicative de la déclaration de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés mise en ligne par les services fiscaux de la Nouvelle-Calédonie qui impose de déclarer seulement les distributions imposables à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. En tout état de cause, cette notice ne comporte aucune interprétation formelle de la loi fiscale différente de celle dont il est fait application par le présent jugement.

13. Il résulte de tout ce qui précède que la requête de la SAS Caltrac ne peut qu'être rejetée.

D E C I D E :

Article 1^{er}: La requête de la SAS Caltrac est rejetée.