

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 2000116

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SAS SOCALFI

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Jean-Edmond Pilven
Rapporteur

Le Tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie

Mme Nathalie Peuvrel
Rapporteur public

Audience du 14 janvier 2021
Décision du 4 février 2021

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 16 avril 2020, la société par actions simplifiée (SAS) SOCALFI, représentée par Me Louvel, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des rappels de taxe de solidarité sur les services qui lui ont été réclamés au titre des exercices clos le 31 décembre 2014, le 31 décembre 2015 le 31 décembre 2016 et le 31 décembre 2017 ;

2°) de prononcer la décharge des rappels de taxe sur les opérations financières qui lui ont été réclamés au titre des exercices clos les 31 décembre 2014, 31 décembre 2015 et 31 décembre 2016 ;

3°) de prononcer la décharge de la cotisation supplémentaire de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre des exercices clos les 31 décembre 2015 et 31 décembre 2016 ;

4°) de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie la somme de 5 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la taxe sur les opérations financières n'est pas applicable aux intérêts de retard perçus sur l'ensemble des opérations de financement dès lors que ces intérêts de retard ne rémunèrent pas un prêt d'argent et ne sont pas corrélés au taux appliqué au contrat et qu'ils ne constituent ainsi qu'un accessoire aux échéances dues au principal, lesquelles ne sont pas imposables à la taxe sur les opérations financières ;

- la taxe de solidarité sur les services n'aurait pas dû s'appliquer aux intérêts et commissions des contrats de location de longue durée dès lors que ces contrats n'incluent aucunement une part d'intérêts ;

- en cas de rehaussement, la base imposable à la taxe de solidarité sur les services doit être calculée sur une somme prenant en compte le prix stipulé de la location, lequel doit être regardé comme « toutes taxes comprises », moins la taxe due au titre de cette affaire ;

- la part non déductible des frais généraux ne peut être regardée comme des revenus distribués au sens des articles 111 à 118 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et n'aurait pas dû être soumise à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, dès lors que les prestations de services généraux, qui ne peuvent être regardées comme des dividendes, doivent s'analyser soit comme des bénéfices d'entreprises soit comme des « autres revenus » au sens de la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie, laquelle ne prévoit aucune retenue à la source pour ces catégories de revenus.

Par un mémoire en défense, enregistré le 30 juillet 2020, la Nouvelle-Calédonie conclut au rejet de la requête de la société SOCALFI.

Elle fait valoir qu'aucun des moyens soulevés par la société requérante n'est fondé.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 et la loi n° 99-210 du 19 mars 1999 ;
- la convention entre le gouvernement de la République française et le conseil de gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, approuvée et publiée par la loi n° 83-676 du 26 juillet 1983 ;
- 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. Pilven, premier conseiller,
- et les conclusions de Mme Peuvrel, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SAS SOCALFI exerce en Nouvelle-Calédonie une activité de financement de biens meubles au profit de particuliers et d'entreprises, sous la forme de location avec option d'achat, de location de longue durée sans option d'achat et de crédits dit « affectés » ou de prêts personnels. A la suite d'une vérification de comptabilité qui s'est déroulée du 20 septembre 2017 au 20 décembre 2017 portant sur les exercices clos en 2014, 2015, 2016, au titre de la taxe sur les opérations financières et de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés et sur les exercices clos en 2014, 2015, 2016 et 2017 au titre de la taxe de solidarité sur les services, l'administration a mis à la charge de la société requérante des rappels de taxe de solidarité sur les services, de taxe sur les opérations financières et de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés dont elle demande au tribunal de prononcer la décharge.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne la taxe sur les opérations financières :

2. Aux termes de l'article 517 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie : *« Il est institué une taxe sur les opérations financières qui s'applique aux intérêts, arrérages et tous autres produits perçus par les banques et les établissements financiers exerçant une activité en Nouvelle-Calédonie, en matière de : 1°) créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires (...) »*. Aux termes de l'article 511-1 du même code : *« La taxe est liquidée sur le même montant brut des intérêts, arrérages et tous autres produits des valeurs désignées à l'article 517 »*.

3. Il résulte de l'instruction que la SAS SOCALFI, établissement financier au sens de l'article 517 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, a pour activité principale le financement de biens meubles au profit de particuliers et d'entreprises, sous la forme de location avec option d'achat, de location de longue durée sans option d'achat et de crédits dit « affectés » ou de prêts personnels, en contrepartie de loyers à échéances variables acquittés à son bénéfice. Dans l'hypothèse de loyers impayés, des intérêts de retard sur les sommes dues sont contractuellement prévus, courant du jour de l'impayé au jour du règlement.

4. Les échéances impayées à la SAS SOCALFI relatives à des contrats de financement présentent le caractère de créances chirographaires. Les intérêts de retard liés à ces impayés constituent ainsi des produits tirés de créances chirographaires au sens de l'article 517 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, dans le champ d'application duquel ils rentrent. Les intérêts de retard perçus par la SAS SOCALFI sur les impayés de loyers sont, par suite, soumis à la taxe sur les opérations financières alors même qu'ils ne constitueraient pas des intérêts rémunérant un prêt financier et devraient être regardés comme l'accessoire des contrats auxquels ils se rattachent, dès lors qu'aucune disposition du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ne prévoit l'exonération de la taxe sur les opérations financières des produits tirés par les banques ou les autres établissements financiers, de créances résultant d'échéances impayées relatives à des contrats de financement. Il s'ensuit que la SAS SOCALFI n'est pas fondée à demander la décharge des rappels de taxe sur les opérations financières auxquels elle a été assujettie à raison des intérêts de retard prévus contractuellement et perçus à raison d'échéances impayées.

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

Quant à la loi fiscale :

5. Il résulte de l'instruction que la SAS SOCALFI a enregistré dans sa comptabilité au titre des exercices clos en 2014, 2015, 2016 et 2017 des sommes correspondant à des frais perçus lors de la location de biens meubles corporels de longue durée, sur lesquels elle n'a pas collecté de taxe de solidarité sur les services.

6. Aux termes de l'article Lp. 918 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, alors en vigueur, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : *« I. Sont soumises à la taxe les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (...) III- Sont notamment considérés comme des prestations de services, cette liste n'étant pas limitative : (...) - les locations de biens meubles corporels tels qu'animaux, véhicules, matériels, (...) »*. Aux termes de l'article Lp. 918 J de ce code : *« Sont exonérées de la taxe : (...) 11°) les locations de longue durée de biens meubles corporels, à l'exception de la partie correspondant*

aux intérêts et commissions dès lors que le contrat de location qui unit le propriétaire de l'immobilisation à l'utilisateur a une durée minimale de deux ans ». Par ailleurs, aux termes de l'article Lp. 919-A du même code : « La base d'imposition est constituée par toutes les dépenses engagées pour l'exécution de la prestation de service, à l'exclusion de la taxe elle-même. Il s'agit notamment de toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le prestataire en contrepartie de ces opérations (...) ».

7. La société requérante soutient, en premier lieu, que les sommes perçues en application des contrats de location de plus de deux ans n'incluent en aucune manière une portion d'intérêts, devant être soumis à la taxe de solidarité sur les services, en application des dispositions du 11 de l'article Lp. 918 J du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Toutefois, il résulte de l'instruction, notamment des traitements informatiques demandés par l'administration, que chacun des loyers facturés se décomposaient en capital et intérêts, permettant d'effectuer un calcul de l'imposition à la taxe de solidarité sur les services de la partie correspondant aux seuls intérêts des loyers versés en exécution de contrat de location d'une durée supérieure à deux ans. La société requérante n'est, dès lors, pas fondée à soutenir qu'elle pouvait bénéficier de l'exonération de taxe de solidarité sur les services, prévue à l'article Lp. 918 J du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, en alléguant l'absence de tout intérêt perçu en exécution des contrats de location de plus de deux ans.

8. La SAS SOCALFI soutient, en second lieu, que les rappels de taxe de solidarité sur les services qui lui ont été réclamés auraient dû être déterminés « en dedans » à partir des loyers toutes taxes comprises et non hors taxe, de telle sorte que la taxe de solidarité sur les services soit assise sur une somme égale au prix stipulé, diminuée du montant de la taxe. Il résulte des dispositions de l'article Lp. 919-A du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie que lorsqu'un assujetti réalise une opération moyennant un prix convenu qui ne mentionne aucune taxe de solidarité sur les services dans des conditions qui ne font pas apparaître que les parties seraient convenues d'ajouter, au prix stipulé, un supplément de prix égal à la taxe de solidarité sur les services applicable à l'opération, la taxe due au titre de cette opération doit être assise sur une somme égale à ce prix diminué du montant de cette même taxe. Il résulte des clauses des contrats de crédit-bail mobilier, des contrats de location longue durée et des contrats de location avec option d'achat conclus par la SAS SOCALFI que le locataire supporte seul les frais, taxes et impôts dus ou qui pourraient être dus au titre de la location et que le prix des loyers ne variera pas en cours de location sauf si le taux des taxes afférentes au loyer ou à une des composantes venait à varier, impliquant nécessairement que le prix du loyer comprend notamment la taxe de solidarité sur les services. Par suite, la SAS SOCALFI est fondée à soutenir que la taxe de solidarité sur les services due sur les loyers doit être assise sur le montant des loyers convenus entre les parties, diminué de la taxe exigible sur ces loyers. La société requérante est ainsi en droit de prétendre à la réduction correspondante des rappels de taxe de solidarité sur les services qui lui ont été réclamés sur les loyers échus durant la période correspondant aux exercices 2014 à 2017.

Quant à l'interprétation administrative de la loi fiscale :

9. Aux termes de l'article Lp. 983 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie : « 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 ».

10. Pour soutenir que les intérêts et commissions afférents aux locations de biens meubles pour des contrats de longue durée sont exonérés de l'application de taxe de solidarité sur les services, la société SOCALFI se prévaut, sur le terrain de l'article Lp. 983 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, d'une réponse de l'administration sur l'application de la taxe générale sur les services (TGS). Toutefois, la société SOCALFI n'est pas fondée à se prévaloir, sur le fondement de l'article Lp. 983 du code des impôts, dans le cadre d'un litige relatif à la taxe de solidarité sur les services, instituée par la loi du pays n° 2001-013 du 31 décembre 2001, d'une réponse administrative relative à la taxe générale sur les services (TGS), créée par une loi du pays n° 2000-002 du 14 février 2000, compte tenu du changement de législation ainsi intervenu.

En ce qui concerne la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés :

11. 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 (...). Les dispositions du présent paragraphe s'appliquent également aux frais généraux facturés aux sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie, par les sociétés liées non imposables à cet impôt en Nouvelle-Calédonie. »*. Le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020 a décidé que les mots « dans la limite de 5 % du montant des services extérieurs, au sens de la comptabilité privée » figurant à la première phrase du premier alinéa du paragraphe V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, dans sa rédaction résultant de la loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015, étaient conformes à la Constitution, sous réserve que l'entreprise soit autorisée à apporter la preuve que la part de ses frais généraux qui excède le montant de 5 % de ses services extérieurs ne correspond pas à un transfert indirect de bénéfices.

12. Il résulte de l'instruction que l'administration a mis à la charge de la société requérante des rappels de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés à raison des montants des frais généraux non déductibles au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, que la SAS SOCALFI avait elle-même réintégré au titre des exercices 2015 et 2016.

13. A l'appui de ses conclusions tendant à la décharge des rappels de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés mis à sa charge, la SAS SOCALFI, qui n'allègue pas même que la part de ses frais généraux qui excède le montant de 5 % de ses services extérieurs ne correspond pas à un transfert indirect de bénéfices, se borne à soutenir que les stipulations des articles 7 ou 19 de la convention conclue entre le gouvernement de la République Française et le conseil de gouvernement de la Nouvelle-Calédonie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale approuvée et publiée par la loi n° 83-676 du 26 juillet 1983, feraient obstacle à l'imposition à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés des frais généraux non déductibles.

14. Aux termes de l'article Lp. 45.34 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « I - *Les sociétés ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie sont assujettis à une contribution additionnelle à cet impôt au titre des montants qu'ils distribuent au sens des articles 111 à 118. (...) Pour les bénéfices réalisés en Nouvelle-Calédonie, par l'intermédiaire d'établissements stables de sociétés visées à l'article 550 ayant leur siège social hors de Nouvelle-Calédonie, la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation en Nouvelle-Calédonie* ».

15. Aux termes de l'article 7 de la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie des 31 mars et 5 mai 1983 en vue d'éviter les doubles impositions « 1. *Les bénéfices d'une entreprise d'un territoire ne sont imposables que dans ce territoire, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre territoire mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable* ». Aux termes de l'article 19 de cette convention : « 1. *Les éléments du revenu d'un résident d'un territoire, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans ce territoire. (...)* ».

16. Il résulte toutefois de l'instruction, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté, que la SAS SOCALFI possède son siège social en Nouvelle-Calédonie et est résidente fiscale sur le territoire. La société requérante ne saurait, par suite, utilement se prévaloir des stipulations des articles 7 et 19 de la convention franco-calédonienne cités au point précédent applicables à l'établissement stable d'une entreprise exerçant son activité en France.

17. Par ailleurs, la quote-part des frais généraux non déductible en application du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie entre dans le champ d'application de l'article Lp. 45.34 du code dans la mesure où elle peut être qualifiée de revenu distribué en application de l'article 112 a) du même code en vertu duquel sont considérés comme revenus distribués tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital, ainsi qu'en application de l'article 113 du code, selon lequel, 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. Par suite, ainsi que le fait valoir l'administration en défense, la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés n'est pas un impôt sur les distributions à la charge des bénéficiaires des dividendes mais un impôt sur le bénéfice distribué par la société distributrice soumis au même régime que l'impôt sur les sociétés.

18. Il résulte de tout ce qui précède que la SAS SOCALFI est seulement fondée à demander une réduction de sa base d'imposition à la taxe de solidarité sur les services au titre des exercices clos en 2014, 2015, 2016 et 2017 dans les conditions mentionnées au point 8.

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

19. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de la Nouvelle-Calédonie la somme de 150 000 francs CFP à verser à la SAS SOCALFI en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : La taxe de solidarité sur les services due par la SAS SOCALFI à raison des loyers perçus dans le cadre des contrats de crédit-bail mobilier, des contrats de location longue durée et des contrats de location avec option d'achat conclus par elle, échus au cours de la période correspondant aux exercices 2014 à 2017, sera calculée sur une base égale au loyer effectivement acquitté diminué de la taxe exigible.

Article 2 : Il est accordé à la SAS SOCALFI une réduction de taxe de solidarité sur les services égale à la différence entre le montant de la taxe qui lui a été assigné et celui résultant de l'article 1^{er} du présent jugement.

Article 3 : La Nouvelle-Calédonie versera la somme de 150 000 francs CFP à la SAS SOCALFI en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

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