

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1900534

**SA QBE INSURANCE INTERNATIONAL
LIMITED**

**M. Quillévéré
Président-rapporteur**

**Mme Peuvrel
Rapporteur public**

**Audience du 27 août 2020
Lecture du 17 septembre 2020**

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

**Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie**

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 19 décembre 2019, et des mémoires enregistrés les 18 mars, 2 et 24 juin 2020 la société QBE Insurance International Limited, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des impositions supplémentaires à l'impôt sur les sociétés (IS) qui ont été mises à sa charge pour des montants de 29 890 465 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015 et de 32 306 827 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2016 ;

2°) de prononcer la décharge des impositions supplémentaires à la contribution sociale additionnelle (CSA) qui ont été mises à sa charge pour des montants de 15 081 418 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015 et de 3 911 424 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2016 ;

3°) de prononcer la décharge des impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) et des centimes additionnels qui ont été mises à sa charge pour des montants de 21 037 579 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015 et de 23 605 854 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2016 ;

4°) de prononcer la décharge des impositions supplémentaires à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) qui ont été mises à sa charge pour des montants de 2 994 434 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015 et de 3 359 417 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2016 ;

5°) de lui verser de plein droit un intérêt moratoire sur les sommes indument perçues ;

6°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui payer la somme de 250 000 francs CFP au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

La société QBE Insurance International soutient que :

- les frais déduits par la société QBE correspondent bien à des charges de production engagées dans l'intérêt de l'entreprise qui n'entrent pas dans le mécanisme de plafonnement de déductibilité des frais généraux du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ; les charges en litige ont la nature de charge de production ; le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie est venu simplement compléter le dispositif de contrôle en renversant la charge de la preuve au stade déclaratif et en l'absence de contrôle ;

- l'arrêté n° 20016-379/GNC est illégal en ce qu'il crée une nouvelle assiette et alors que le gouvernement n'a pas compétence pour le faire ;

- les services fiscaux ont rejeté de manière globale les frais provenant de l'extérieur du territoire, sans prendre en compte les explications produites par la société QBE ; elle a déduit des frais correspondants à des postes de soutien et de formation technique, de gestion des risques et de la conformité de gestion informatique ainsi que des services actuariels pour les exercices 2015 et 2016 ; les frais informatiques engagés sont des frais engagés dans l'intérêt de la société, et aussi engagés pour l'acquisition, la gestion et le fonctionnement de l'outil principal de production des contrats d'assurance ; toutes les démarches entreprises auprès des réassureurs sont réalisées dans l'intérêt direct de la société et pour la production de contrats d'assurance compétitifs ; l'aide à la souscription est directement en lien avec la production technique du contrat d'assurance ; les services actuariels et la gestion des risques et de conformité permettent de définir le coût du contrat d'assurance et des primes qui y sont associées ;

- l'organisation de ce plan comptable spécifique ne laisse pas de doute sur la nature productive des frais litigieux, puisque ces derniers sont directement affectés à des opérations d'assurance précises ;

- si le service avait pressenti un transfert indirect de bénéfices il lui appartenait de mettre en œuvre la procédure de l'article Lp. 925-1 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie ; la présomption simple de transfert de bénéfices du V de l'article 21 du CINC a été écartée par la défenderesse dès la clôture de son contrôle, et de ce fait, le renversement de la charge de la preuve ne peut être opposé à la demanderesse ;

- le groupe QBE dispose de tous les éléments nécessaires à justifier sa politique de pris et de transfert ;

- le service qui n'a pas recouru à la procédure des articles 18 et Lp. 925-1 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie, pourtant prévue en cas de contrôle sur place, et utilisée en cas de soupçons de transferts indirects de bénéfices, ne peut prétendre à réintégrer les charges déduites à la base imposables à l'IRVM et à la CAIS ;

- il ressort du contrôle effectué par le service de contrôle et d'expertise que bien que les prestations aient été considérées comme régulièrement inscrites en charges et répondent à l'ensemble des conditions posées par l'article 21 du code des impôts quant à leur principe, à leur montant et à l'intérêt de l'entreprise de les avoir engagées, le service les a considérées comme relevant de la limitation prévue au V de l'article 21 dudit code ; les charges en litige permettent de générer les produits déclarés par l'établissement calédonien ce qui est la preuve de leur intérêt social ;

- la société a été privée d'un débat oral et contradictoire.

Des mémoires ont été enregistrés les 7 mai et 19 juin 2020 présentés par la Nouvelle-Calédonie qui conclut au rejet de la requête.

La Nouvelle-Calédonie fait valoir qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

Vu :

- la décision implicite du 3 novembre 2019 par laquelle les services fiscaux de Nouvelle-Calédonie ont rejeté la réclamation présentée le 3 mai 2019 par la société QBE Insurance International ;
- la décision du Conseil Constitutionnel n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020 ;
- les autres pièces du dossier.

Vu :

- la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie ;
- la convention fiscale en date des 31 mars et 5 mai 1983 conclue entre la France et la Nouvelle-Calédonie ;
- la loi du pays n° 2015-5/GNC du 18 décembre 2015 plafonnant la déductibilité fiscale des frais généraux encourus par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie ;
- l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 relatif au plafonnement de la déductibilité des frais généraux encourus 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 et notamment le V de son article 21 ;
- le code des assurances ;
- 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 Mme Peuvrel, rapporteur public,
- et les observations de M. Renard, directeur de l'établissement en Nouvelle-Calédonie.

Considérant ce qui suit :

1. La société de droit australien QBE Insurance International Limited dont le siège social est situé à Sydney (Australie) exerce une activité d'assurance spécialisée dans les risques commerciaux et dispose en Nouvelle-Calédonie d'un établissement stable. L'établissement calédonien de la SA QBE Insurance International Limited a fait l'objet au cours de l'année 2018 d'une vérification de comptabilité du 10 mars au 26 juillet 2018 à l'issue de laquelle lui ont été notifiés des rappels d'impôts sur les sociétés, de contribution sociale additionnelle (CSA), de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS), d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM), d'impôt sur le revenu des créances et, de centimes additionnels. La société QBE Insurance International demande à titre principal au tribunal de prononcer la décharge en droit et pénalités des impositions supplémentaires auxquelles elle a été assujettie pour des montants respectifs de 69 003 896 francs CFP et de 63 183 522 francs CFP au titre des exercices clos en 2015 et 2016.

Sur les conclusions à fin d'annulation de la décision implicite de rejet de la réclamation préalable :

2. La décision par laquelle l'administration statue sur la réclamation contentieuse du contribuable ne constitue pas un acte détachable de la procédure d'imposition. Elle ne peut, en

conséquence, être déférée à la juridiction administrative par la voie du recours pour excès de pouvoir, et ne peut faire l'objet d'un recours contentieux qu'au titre de la procédure fixée par les articles 1096 et suivants du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Dès lors, les conclusions de SA QBE Insurance International tendant à demander l'annulation de la décision implicite du 3 novembre 2019 par laquelle la Nouvelle-Calédonie a rejeté sa réclamation préalable sont irrecevables et doivent être rejetées.

Sur la conformité de la loi du Pays n° 201565 du 18 décembre 2015 à la loi organique du 19 mars 1999 :

3. Il n'appartient pas au juge administratif de constater que le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans sa rédaction issue de l'article 7 de la loi du pays n° 201565 du 18 décembre 2015 applicable à compter du 30 décembre 2015 méconnaîtrait la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 et serait contraire avec les principes constitutionnels de clarté et d'intelligibilité de la loi.

Sur la légalité de l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016:

4. L'établissement calédonien de la SA QBE Insurance International soutient que l'arrêté n° 2016-379/GNC susvisé du 2 mars 2016 pris pour application de la loi du Pays de 2015 qui modifie le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie a fixé en méconnaissance de l'article 99 de la loi organique des règles d'assiette des frais au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

5. Aux termes du 2° de l'article 99 de la loi organique du 13 mars 1999 susvisée : « (...) *Les lois du pays interviennent dans les matières suivantes (...): « Règles relatives à l'assiette et au recouvrement des impôts, droits et taxes de toute nature. »*. Pour l'application de ces dispositions il appartient au législateur calédonien de déterminer les limites à l'intérieur desquelles le pouvoir réglementaire est habilité à arrêter l'assiette d'une imposition. En vertu de l'article 1^{er} de la loi du pays n° 2015-5/GNC du 18 décembre 2015 modifiant le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, il appartient au pouvoir réglementaire de préciser les services extérieurs à prendre en compte pour le calcul des 5 % de frais généraux déductibles. L'article 6 de cette même loi du pays du 18 décembre 2015 habilite la Nouvelle-Calédonie à préciser par arrêté les dispositions de la loi du Pays modifiant le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

6. Il résulte de l'instruction et notamment des travaux préparatoires de la loi du Pays du 18 décembre 2015 que le législateur calédonien a entendu plafonner la déductibilité des frais généraux qui comprennent les frais de direction, d'administration générale, d'assistance administrative et technique, les rémunérations des prestations de service diverses, les refacturations de personnels et les éventuelles locations et amortissements encourus qui ont la nature de charges indirectes de production. Ainsi, en excluant du dispositif du plafonnement les charges directes de production au même titre que les achats, mise à disposition de personnel et charges financières, la Nouvelle-Calédonie s'est bornée comme l'y invitait l'article 6 de la loi du Pays du 18 décembre 2015 et sans méconnaître le 2° de l'article 99 de la loi organique du 13 mars 1999 à préciser l'assiette des frais généraux soumis au plafonnement du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Par suite, les conclusions aux fins d'annulation de l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 relatif au plafonnement de la déductibilité des frais

généraux encourus par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie doivent être rejetée.

Sur la régularité de la procédure de vérification :

7. La SA QBE Insurance International soutient que le vérificateur a laissé au juge le soin de procéder lui-même aux investigations qui auraient dû être effectuées au cours des opérations sur place et a, de ce fait, privé la société d'un débat oral et contradictoire. Il n'est pas contesté que la vérification de comptabilité de la SA QBE Insurance International s'est déroulée dans les locaux de son établissement stable, entre le 20 mars 2018 et le 26 juillet 2018 en présence du directeur de l'établissement, de la responsable administratif et financier et d'un expert comptable de la société Fidec Nouvelle-Calédonie selon la procédure contradictoire de l'article 965 et suivants du code des impôts de Nouvelle-Calédonie. Une réunion de synthèse a eu lieu le 26 juillet 2018 en présence du directeur de l'établissement, de la responsable du service administratif et financier, de l'expert comptable et du vérificateur. Dans le cas où la vérification de la comptabilité d'une entreprise a été effectuée dans ses locaux, il appartient au contribuable qui allègue que les opérations de vérification ont été conduites sans qu'il ait eu la possibilité d'avoir un débat oral et contradictoire de justifier que l'administration aurait refusé un tel débat. La SA QBE en relevant que le vérificateur ne lui aurait pas demandé l'accès à la documentation fixant la politique de prix de transfert du groupe ne démontre pas que le vérificateur se serait refusé à tout débat oral et contradictoire alors même que la société a eu la possibilité notamment à l'occasion de la réunion de synthèse de prendre l'initiative de ce débat oral et contradictoire. Par suite, le moyen tiré de ce que l'établissement stable de la SA QBE Insurance International Limited aurait été privé d'un débat oral et contradictoire de nature à entacher la régularité de la procédure d'imposition doit être écarté.

8. La circonstance que les dispositions combinées des articles 18 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans leur rédaction issue de la loi du pays n° 2011-8 du 28 décembre 2011 et de l'article Lp. 925-1 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie organisent un dispositif de lutte anti fraude et de contrôle des bénéfices indirectement transférés hors de la Nouvelle-Calédonie soit par la majoration ou la diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, est indifférent à la mise en œuvre des dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui concerne le transfert indirect de bénéfices par majoration des frais généraux et ne vicie pas la procédure d'imposition. De même, le service n'était pas tenu à l'occasion de la vérification de comptabilité, de mettre en œuvre pour le contrôle de la déductibilité des frais généraux, la procédure de l'article Lp. 925-1 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie à laquelle ne renvoie d'ailleurs pas le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Par suite, le moyen pris en ses différentes branches tiré de ce que la procédure d'imposition serait irrégulière la société QBE ayant été privée de débat oral et contradictoire doit être écarté.

Sur le terrain de la loi fiscale :

9. La SA QBE Insurance International soutient que le service ne pouvait réintégrer dans le résultat imposable des exercices clos en 2015 et 2016 les sommes de 91 071 774 francs CFP et de 106 852 494 francs CFP au double motif que ces charges ont la nature de « charges de production » et ne sont pas des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et, en second lieu, que le service a regardé à tort la facturation de ces charges comme correspondant à un transfert indirect de bénéfices.

En ce qui concerne la nature des charges en litige :

10. La société soutient que les charges réintégrées par le service dans ses résultats imposables des exercices clos en 2015 et 2016 sont des charges de production qui ne relèvent pas du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. La SA QBE fait valoir que l'ensemble de ces frais concourent directement à la production de l'activité d'assureur.

11. Il résulte de l'instruction qu'en l'absence de convention ou de document cadre décrivant les services rendus et facturés par le siège social, la société requérante pour justifier la réalité des frais dont elle demande la déductibilité, a produit, d'une part, un tableau « Schedule 1 [of] services agreement » relatif à l'exercice clos en 2015, mentionnant notamment un montant global de 164 799 000 francs CFP (hors «*Frais Gestion Investissements Siège*») répartis sur les 12 mois, d'autre part, un document « Invoice - non it services charge » du 29 avril 2016 et relatif à l'exercice clos en 2016, mentionnant notamment un montant global de 168 087 000 francs CFP (hors «*Frais Gestion Investissements Siège*») répartis sur les 12 mois, soit 14 007 250 francs CFP exigibles par mois.

S'agissant des frais de « Soutien et de formation technique » :

12. Il résulte de l'instruction et notamment des divers documents fournis par la société et notamment la liste des prestations incluses au sein du poste «*Soutien et Formation technique*», que les frais facturés, pour des montants respectivement de 66 082 803 francs CFP et 67 401 260 francs CFP et comptabilisés au sein du compte comptable « 658301 - Frais de siège Sydney » correspondant à des services extérieurs, au titre des exercices clos en 2015 et 2016, sont des prestations annuelles forfaitaires qui ne peuvent être directement affectés au coût de réalisation d'un service précis. Ainsi, les frais de « Soutien et Formation technique » refacturés par la SA QBE Insurance International Limited et comptabilisés par l'établissement stable en Nouvelle-Calédonie en charges externes pour des montants de 66 082 803 francs CFP et de 67 401 260 francs CFP au titre respectivement des exercices clos en 2015 et 2016 sont des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui correspondent à des charges indirectes au sens de l'arrêté du 2 mars 2016 dont le coût est imputable au fonctionnement général de l'établissement stable QBE Insurance et qui n'entrent pas le cycle de production de la société. C'est donc à bon droit que le service a réintégré au montant total des frais généraux supportés au lieu du siège social les frais de soutien et de formation technique pour des montants respectifs de 66 082 803 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015 et de 67 401 260 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2016.

S'agissant des frais relatifs à la « Gestion des risques et de la conformité » :

13. Il n'est pas contesté que la société requérante a exclu les frais facturés au titre de la gestion des risques et de la conformité, d'un montant de 15 643 188 francs au titre de l'exercice clos en 2015 mais a inclus ces mêmes frais dans les frais généraux supportés au lieu du siège social au titre de l'exercice clos en 2016. Il résulte de l'instruction et notamment de la liste des prestations incluses au sein du poste gestion des risques et de la conformité, que les frais facturés, pour des montants respectivement de 15 643 188 francs CFP et 15 955 294 francs CFP et comptabilisés au poste comptable « 658301 - Frais de siège Sydney » au titre des exercices clos en 2015 et 2016, sont des prestations annuelles forfaitaires qui ne peuvent être directement affectés au coût de réalisation d'un service précis. Ainsi, les frais relatifs à « Gestion des risques et de la conformité » refacturés par la SA QBE Insurance International Limited et comptabilisés par l'établissement stable en Nouvelle-Calédonie en charges externes pour un montant de 15 643 188 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015 sont des frais généraux au sens du V

de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui correspondent à des charges indirectes au sens de l'arrêté du 2 mars 2016 dont le coût est imputable au fonctionnement général de l'établissement stable QBE Insurance. C'est donc à bon droit que le service a réintégré au montant total des frais généraux supportés au lieu du siège social les frais de gestion des risques et de la conformité pour un montant de 15 643 188 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015.

S'agissant des frais relatifs aux « services actuariels » :

14. Il résulte de l'instruction et notamment des divers documents fournis par la société et notamment la liste des prestations incluses au sein du poste «*Services actuariels*», que les frais facturés, pour des montants respectivement de 9 345 783 francs CFP et 9 532 246 francs CFP et comptabilisés au sein du compte comptable « 658301-Frais de siège Sydney » correspondant à des services extérieurs, au titre des exercices clos en 2015 et 2016, sont des prestations annuelles forfaitaires qui ne peuvent être directement affectés au coût de réalisation d'un service précis. Ces frais ne sont par ailleurs, pas au nombre des frais limitativement énumérés mentionnés aux points 1°, 2° et 3° de l'article 2 de l'arrêté n° 2016-379/GNC exclus du mécanisme du plafonnement du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie. Ainsi, les frais relatifs aux « Services actuariels » refacturés par la SA QBE Insurance International Limited et comptabilisés par l'établissement stable en Nouvelle-Calédonie en charges externes pour des montants de 9 345 783 francs CFP et de 9 532 246 francs CFP au titre respectivement des exercices clos en 2015 et 2016 sont des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui correspondent à des charges indirectes au sens de l'arrêté du 2 mars 2016 dont le coût est imputable au fonctionnement général de l'établissement stable QBE Insurance. C'est donc à bon droit que le service a réintégré au montant total des frais généraux supportés au lieu du siège social pour des montants respectifs de 9 345 783 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015 et de 9 532 246 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2016.

S'agissant des frais relatifs à la « Gestion informatique » :

15. Il n'est pas contesté que la société requérante a exclu les frais facturés au titre de la gestion des risques et de la conformité, d'un montant de 29 918 988 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2016 mais a inclus ces mêmes frais dans les frais généraux supportés au lieu du siège social au titre de l'exercice clos en 2015. Il résulte de l'instruction et notamment des divers documents fournis par la société et notamment la liste des prestations incluses au sein du poste «*Gestion informatique* », que les frais facturés, pour un montant de 29 918 988 francs CFP comptabilisés au sein du compte comptable « 658301-Frais de siège Sydney » correspondant à des services extérieurs, au titre de l'exercice clos en 2016, sont des prestations annuelles forfaitaires qui ne peuvent être directement affectés au coût de réalisation d'un service précis. Ainsi, les frais relatifs à la « Gestion informatique » refacturés par la SA QBE Insurance International Limited et comptabilisés par l'établissement stable en Nouvelle-Calédonie en charges externes pour un montant de 29 918 988 francs CFP au titre de l'exercices clos en 2016 sont des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui correspondent à des charges indirectes au sens de l'arrêté du 2 mars 2016 dont le coût est imputable au fonctionnement général de l'établissement stable QBE Insurance et qui n'entrent pas le cycle de production de la société. C'est donc à bon droit que le service a réintégré au montant total des frais généraux supportés au lieu du siège social les frais de gestion informatique pour un montant de 29 918 988 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2016.

16. Il résulte de ce qui a été dit aux points 9 à 14 que c'est sans méconnaître les dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie que le service a

réintégré pour la détermination du résultat fiscal les montants globaux de frais généraux de 91 071 774 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2015 et de 106 852 494 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2016.

Sur l'existence d'un transfert de bénéfice :

17. Aux termes du 1 de l'article 21 du code général des impôts applicable en matière d'impôt sur les sociétés : « *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : / 1° Les frais généraux de toute nature (...)* ». Aux termes des dispositions combinées du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie la déduction de 5 % du montant des charges externes est subordonnée aux conditions cumulatives suivantes : « *1. les frais affectés aux activités exercées en Nouvelle-Calédonie ont été engagés dans l'intérêt direct des entreprises en Nouvelle-Calédonie. 2. les entreprises joignent à leur déclaration de résultats un relevé des frais généraux encourus et un état de détermination du montant déductible de frais généraux conformes à des modèles établis par l'administration.* ».

18. Le Conseil Constitutionnel dans sa décision QPC du 7 janvier 2020 juge que pour l'application du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie le législateur du pays a établi une présomption simple que la part des frais généraux excédant 5 % du montant des services extérieurs constitue un transfert indirect de bénéfices. Le Conseil Constitutionnel précise au point 21 de cette même décision n° 2019-819 QPC que les dispositions du ce même article V de l'article 21 ne sauraient sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques faire obstacle à ce 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 correspondent pas à un transfert indirect de bénéfices. Ainsi, qu'il a été dit au point 16 les charges en litige ont la nature de frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Les dispositions de ce même V de l'article 21 établissent une présomption de transfert indirect de bénéfice pour le montant des frais généraux excédant 5 % du montant des services extérieurs sous réserve d'établir des liens de dépendances qui peut être combattue par tous moyens de preuve. Il appartient alors au contribuable, pour l'application des dispositions précitées du code général des impôts de la Nouvelle-Calédonie, d'apporter la preuve de l'absence de transfert de bénéfice en justifiant dans le cadre de la procédure d'imposition ou devant le juge de l'impôt de l'existence et de la valeur de contreparties au moins équivalentes à l'avantage consenti ou par la production de justificatifs suffisants de démontrer que les avantages consentis étaient indispensables à la conduite de l'activité compte tenu de l'état du marché et des conditions de la concurrence et qu'à défaut un bénéfice plus élevé n'aurait pu être réalisé.

19. Il résulte de l'instruction que la société QBE a comptabilisé les frais réintégrés par le service (soutien et formation technique, gestion des risques et de la conformité, services actuariels et gestion informatique) au sein du compte « Sydney-Frais de siège » considéré par la société comme regroupant des services extérieurs. Pour apporter la preuve qui lui incombe que les frais généraux exposés au lieu du siège social refacturés à l'établissement stable ne correspondent pas à un transfert de bénéfice et sont déductibles du résultat fiscal, la société QBE Insurance soutient que les charges en litige ont été engagées dans l'intérêt de l'établissement stable dès lors que leur montant a été facturé selon l'une des méthodes préconisées par l'OCDE (méthode de partage de bénéfice). Toutefois, la société en se prévalant de la méthode de partage de bénéfice et en soutenant que les charges ont été engagées dans l'intérêt de l'entreprise ne combat pas utilement la présomption de transfert de bénéfice au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dès lors que la clé de répartition de charges de la méthode de partage de bénéfice préconisées par l'OCDE ne permet pas de s'assurer que le prix facturé par

la société mère à son établissement stable soit un prix de pleine concurrence équivalent à celui facturé par une entreprise similaire exploitée sans liens de dépendances. En outre, en se bornant à se prévaloir de la structure du plan comptable et à produire aux débats la politique de prix de transfert du groupe, la société QBE qui ne peut utilement se prévaloir de l'existence d'un intérêt de groupe ne justifie pas que la part excédentaire des frais généraux que l'administration fiscale a réintégré au résultat fiscal de son établissement stable calédonien au titre de la rémunération des services que la société mère lui aurait rendus comporte une contrepartie suffisante dans l'intérêt de l'exploitation de l'établissement stable et est justifiée par une gestion commerciale normale de ses intérêts propres. Si la société QBE relève aussi que l'établissement calédonien ne comporte pas de professionnel spécialiste de l'application du calcul des probabilités et de la statistique (actuaire) pas davantage qu'un négociateur en réassurance ni de poste d'actuaire développeur et que ces frais entrent dans le cycle de production, elle ne démontre pas que les prix facturés pour les services qu'elle rend à son établissement stable soient des prix correspondant au service fourni et de pleine concurrence et que le recours à des prestataires calédoniens l'aurait conduit à dégager un bénéfice moins élevé que celui réalisé et par voie de conséquence à entraver sa politique commerciale menée à l'étranger afin d'assurer la pérennité de son établissement secondaire. Enfin, la circonstance que la SA QBE Insurance International Limited dispose par ailleurs de tous les éléments nécessaires à justifier sa politique de prix de transferts encadrée par les dispositions de l'article 18 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie est sans incidence sur le bien fondé des redressements opérés par le service sur le terrain du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Ainsi, la SA QBE Insurance International Limited ne démontre pas que les frais engagés l'aient été dans l'intérêt direct de l'entreprise et que l'avantage consenti à l'établissement stable ne correspond pas à un transfert de bénéfice. Par suite, la SA QBE Insurance International Limited ne combat pas utilement, par les éléments qu'elle produit, la présomption de transfert de bénéfice née des frais généraux qui excèdent le plafonnement de déductibilité prévu au V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie.

20. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions de la requête de la SA QBE Insurance International Limited tendant à la décharge des rappels d'impôts sur les sociétés, de la contribution sociale additionnelle (CSA), de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS), d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM), d'impôt sur le revenu des créances et de centimes additionnels mis à sa charge en droit et pénalités au titre des exercices clos en 2015 et 2016 pour des montants respectifs de 91 071 774 francs CFP et de 106 852 494 francs CFP ainsi que celles en excès de pouvoir tendant à l'annulation de l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016 ne peuvent qu'être rejetées.

Sur les intérêts moratoires :

21. Les intérêts moratoires, prévus par les articles 1117 et suivants du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, sont, en vertu des dispositions de l'article 1118 du même code, calculés sur la totalité des sommes remboursées au contribuable au titre de l'impôt objet du règlement et payés d'office en même temps que les sommes remboursées par le Payeur de la Nouvelle-Calédonie.

22. Toutefois, la SA QBE Insurance International Limited ne peut alléguer l'existence sur ce point d'aucun litige né et actuel. Par suite, les conclusions de la société QBE tendant à ce que soit mis à la charge de l'Etat le versement d'intérêts moratoires sur les sommes déchargées sont irrecevables et ne peuvent qu'être rejetées.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

23. Aux termes de l'article L. 761-1 du code de justice administrative : « *Dans toutes les instances, le juge condamne la partie tenue aux dépens ou, à défaut, la partie perdante, à payer à l'autre partie la somme qu'il détermine, au titre des frais exposés et non compris dans les dépens. Le juge tient compte de l'équité ou de la situation économique de la partie condamnée. Il peut, même d'office, pour des raisons tirées des mêmes considérations, dire qu'il n'y a pas lieu à cette condamnation* ».

24. Il n'y a pas lieu de mettre la somme de 250 000 F CFP à la charge de la Nouvelle-Calédonie qui n'est pas à titre principal la partie perdante au titre des frais exposés par la SA QBE Insurance International Limited et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1^{er}: La requête de la SA QBE Insurance International Limited est rejetée.