

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NOUVELLE-CALEDONIE**

N° 1900537

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SOCIETE LA MONDIALE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

**M. Quillévére
Président-rapporteur**

**Le tribunal administratif
de Nouvelle-Calédonie**

**Mme Peuvrel
Rapporteur public**

**Audience du 7 mai 2020
Lecture du 28 mai 2020**

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 23 décembre 2019, et des mémoires enregistrés les 18 mars et 3 mai 2020, la société La Mondiale, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des impositions supplémentaires à l'impôt sur les sociétés (IS), à la contribution sociale additionnelle (CSA) à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM), à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) et à l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements (IRCDC) qui ont été mises à sa charge au titre des exercices clos en 2015 et 2016 ;

2°) à titre subsidiaire, de prononcer l'exclusion des produits réalisés en dehors de la Nouvelle-Calédonie et déclarés par erreur en Nouvelle-Calédonie, de constater la modification du résultat imposable ramené à – 617 107 394 francs CFP au titre de l'exercice 2015 et à – 231 889 560 francs CFP au titre de l'exercice clos en 2016 ; de prononcer le dégrèvement des rappels d'impôts sur les sociétés notifiés au titre du plafonnement des frais généraux pour un montant de 96 390 384 francs CFP en 2015 et de 156 056 241 francs CFP en 2016 ; de prononcer le dégrèvement des rappels de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés pour un montant de 13 340 139 francs CFP en 2015 et de 12 768 216 francs CFP en 2016 ; de prononcer le dégrèvement des rappels d'impositions à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières pour un montant de 66 942 370 francs CFP et de 64 083 031 francs CFP en 2015 ; de prononcer le dégrèvement des rappels de contribution sociale additionnelle à l'impôt sur les sociétés pour un montant de 4 962 852 francs CFP en 2015 et de 30 251 459 francs CFP en 2016 ; de prononcer le dégrèvement des rappels d'impôts sur le revenu des créances et des dépôts et cautionnements pour un montant de 15 634 489 francs CFP en 2015 et de 17 471 042 francs CFP en 2016 ;

3°) à titre très subsidiaire, de prononcer le dégrèvement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières pour la partie dépassant le plafonnement du taux conventionnel de 10 % soit pour un montant d'IRVM de 22.314.123 F.CFP au titre de 2015 et pour un montant de 21.361.010 F.CFP au titre de 2016 ;

4°) d'annuler 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 en dehors de la Nouvelle-Calédonie ;

5°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser un intérêt moratoire sur les sommes indument perçues ;

6°) de condamner la Nouvelle-Calédonie à lui verser la somme de 752 000 francs CFP au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

La société La Mondiale soutient que :

- les charges rejetées par le service sont des charges directs de production qui en application du V de l'article 21 doivent être déduites du résultat de la société ; la définition comptable retenue par le service pour donner une définition de la charge directe n'a pas de réalité ;

- si le tribunal ne fait pas droit à sa demande elle entend demander l'exclusion des produits attachés aux charges de production rejetées ;

- le service n'a pas démontré que les charges réintégrées n'étaient déductibles ni dans leur principe ni dans leur montant ;

- à titre très subsidiaire, il sera démontré que le taux global d'IRVM appliqué par l'administration fiscale dépasse le taux conventionnel plafonné ;

- en adoptant les nouvelles dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie la législateur a souhaité plafonner le droit à déduction des frais de direction engagés par le siège et attribués aux entreprises calédoniennes ;

- les frais affectés aux activités exercées en Nouvelle-Calédonie ont été engagés dans l'intérêt direct des entreprises de Nouvelle-Calédonie ;

- les frais rejetés par le service ne constituent pas des frais généraux de direction et d'administration mais bel et bien des frais de production auxquels se rattachent les produits imposés ; le coût de production des contrats vendus correspond aux coûts directement et réellement engagés par les services et directions impliqués pour réaliser les prestations d'assurance ; le service a tout réintégré sans prendre en compte les frais techniques comptabilisés face aux produits techniques ; le plafonnement appliqué ne peut concerner les frais techniques de production qui sont par nature directement associés à un produit ;

- la quote-part de coûts (coûts de production directs sans marge) attribués par le modèle au portefeuille de contrats souscrits en Nouvelle-Calédonie au titre de ces frais est proportionnelle à l'activité de la Nouvelle-Calédonie au regard de l'ensemble du portefeuille d'affaires directes de la société ; la répartition n'a rien de forfaitaire ;

- l'exécutif est intervenu dans un domaine qui n'était pas de sa compétence ; les services fiscaux ne pouvaient modifier dans le cadre de leur pouvoir réglementaire l'assiette de l'impôt qui relève du seul législateur ; l'article 21 V n'introduit aucune notion de charge directe de production ; le législateur calédonien avec la direction des services fiscaux a donc voulu restreindre le périmètre de ce qu'il a appelé « les frais généraux » aux frais d'administration et de direction qui sont des frais de siège ;

- le législateur a voulu reporter la définition des frais généraux entendu comme frais de siège ou frais d'administration générale mais pas frais de production ; le droit local plafonne seulement la déductibilité des frais de direction et d'administration ; l'arrêté n° 2016/GNC crée en son article 2 une nouvelle assiette au champ d'application du plafonnement de la déductibilité des charges et introduit une notion de charge directe de production qui n'existe pas dans la loi du pays ;

- l'exécutif ne s'est pas borné à préciser l'assiette de l'impôt mais dans le silence de la loi a pris une règle d'assiette ;

- en rejetant la déductibilité des charges de production l'arrêté va à l'encontre à la fois de l'article 21 V du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et de l'esprit dans lequel il a été voté mais également à l'encontre de l'article 15 et de la territorialité des produits et des charges ;

- la société d'assurance n'a aucune charge de production ;

- le siège social de la société se trouve en métropole ; elle dispose d'un établissement stable en Nouvelle-Calédonie et à ce titre les dispositions de la convention fiscale franco-calédonienne lui sont applicables ; en application de l'article 7 de la convention franco-calédonienne les charges qualifiées de frais généraux par le service sont intégralement déductibles ; il n'est pas mentionné dans la convention que les charges de production facturées par l'étranger doivent être réintégrées au résultat fiscal de l'établissement stable ;

- les charges dont l'administration fiscale rejette la déduction ont été engagées dans l'intérêt de l'exploitation et sont justifiées ;

- en fondant le redressement sur le V de l'article 21 pour effectuer son redressement le service de contrôle a nécessairement validé l'absence de transfert de bénéfice ; les charges dont l'administration fiscale n'admet pas la déductibilité sont pourtant déductible sur le fondement combiné du I de l'article 21 et du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ; si le service avait pressenti un transfert indirect de bénéfices il pouvait mettre en œuvre la procédure de l'article LP 925-1 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- les rehaussements contestés ont été motivés sur le fondement du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et non sur le fondement du III de l'article 18 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;

- la convention fiscale ne pose aucune restriction à la déduction des frais généraux d'administration et des dépenses de direction pour un établissement stable métropolitain ou français ;

- en application de la convention fiscale bilatérale, la société fait une correcte application du droit en excluant de la base imposable de son établissement stable tous les frais généraux engagés par cet établissement ;

- en application de l'article 7 de la convention fiscale bilatérale il est demandé au tribunal de prononcer la diminution de la base imposable de 2015 et 2016 en déduisant les frais généraux réintégrés à tort par la société pour un montant de 8 478 598 francs CFP en 2015 et de 11 927 716 francs CFP en 2016 et de prononcer le dégrèvement des rappels de droits appliqués suite à la réintégration des frais généraux ;

- les produits financiers sur placement en euros ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu des créances dépôts et cautionnement (IRCDC) ; les montants en litige correspondent à une partie des produits financiers générés par les activités de placement réalisées en métropole et perçus par le siège social de la société la Mondiale ; les produits financiers sont générés en dehors de la Nouvelle-Calédonie et perçus par l'entité juridique établie en France métropolitaine ; l'établissement calédonien n'est jamais en possession de ces produits financiers ;

- l'impôt sur le revenu des dépôts, créances et cautions (IRDC) est un impôt qui s'applique sur les flux réels lorsque le créancier est établi en Nouvelle-Calédonie ; en l'espèce, le créancier est la société métropolitaine La mondiale et nullement l'établissement stable

calédonien ; l'établissement stable n'est juridiquement et fiscalement pas le créancier de ces intérêts ;

- si le tribunal confirme le plafonnement de déductibilité des charges de production il lui appartiendra de réduire le résultat attribué à la Nouvelle-Calédonie des produits correspondants aux charges écartées du droit à déduction ;

- en application des dispositions de l'article Lp. 15 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie relatif à la territorialité de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices d'une société ou d'un établissement stable établi en Nouvelle-Calédonie, ne sont imposables en Nouvelle-Calédonie que pour la part des bénéfices réalisée en Nouvelle-Calédonie et imputable à la société ou à l'établissement stable ;

- dans le cas où le tribunal estimerait que les charges de production ne peuvent pas être déduites du résultat fiscal, il serait demandé au tribunal de prononcer une correction des produits affectés par parallélisme, au résultat attribué à l'établissement néocalédonien ;

- le vérificateur aurait dû tirer toutes les conséquences de son contrôle, même celles favorables au contribuable, et exclure de la base imposable les produits réalisés hors de Nouvelle-Calédonie ;

- si par extraordinaire, le tribunal ne faisait pas droit à la déductibilité des frais généraux, ni à l'augmentation du déficit reportable, il constatera que l'administration fiscale a appliqué un taux d'IRVM global de 15% sur les revenus distribués ;

- en application de la convention fiscale franco-calédonienne, le taux global d'IRVM applicable à un établissement stable calédonien d'une société établie en France métropolitaine est plafonné à 10 % ;

- la CCS doit donc être prise en compte dans le plafonnement prévu par les stipulations de l'article 9 de cette convention, et le montant global de la retenue à la source doit être plafonné à 10% pour le bénéfice des établissements stables calédoniens ;

- sur la base de la convention fiscale franco-calédonienne, et en application du plafonnement à hauteur de 10% du montant brut des sommes distribuées, la société est redevable d'un montant total d'IRVM, centimes additionnels et de CCS de 20.928.612 F.CFP au titre de l'exercice 2018 ;

- le paragraphe 3 de l'article 7 de la convention fiscale franco-calédonienne a été rédigé selon le modèle de la convention modèle OCDE utilisé en 1983 qui prévoit que les frais généraux d'administration exposés dans le territoire de l'établissement stable y sont intégralement déductibles ; la doctrine OCDE que cite le service s'applique au modèle de convention OCDE 2017 ;

- la décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020 a émis une réserve sur la constitutionnalité de l'article 21 V du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ; la réintégration des frais généraux n'est constitutionnelle que si le contribuable ne démontre pas que ces frais ne constituent pas un transfert indirect de bénéfices ;

- en soumettant l'article 21 V du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie à la mise en œuvre d'une présomption simple le conseil constitutionnel indique que cette présomption une fois réfutée doit être prise en compte pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés ;

- en ayant recours au V de l'article 21 pour effectuer son redressement le service a nécessairement validé l'absence de transfert de bénéfice ;

- exiger la production d'éléments nouveaux non réclamés au cours des opérations de contrôle revient à permettre au service d'obtenir des éléments nouveaux et ainsi de contourner les dispositions de l'article 961 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ; le service n'apporte pas la preuve qui lui incombe d'un transfert indirect de bénéfices ;

- le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie avant de délivrer l'arrêté d'agrément autorisant la commercialisation des produits proposés aux calédoniens a vérifié que la société La Mondiale remplissait les conditions réglementaires posées par le code des assurances et que

l'autorité de contrôle prudentiel (APCR) avait validé la conformité des règles applicables ; le processus de répartition des charges a été validé par le commissaire aux comptes.

Des mémoires ont été enregistrés les 6 mars et 30 avril 2020 présenté 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 par laquelle les services fiscaux ont rejeté la réclamation présentée le 25 avril 2019 par la société La Mondiale ;
- 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. Michils, représentant la société La Mondiale.

Considérant ce qui suit :

1. La société AG2R La mondiale dont le siège social est situé en France métropolitaine exerce une activité d'assurance et dispose en Nouvelle-Calédonie d'un établissement stable. L'établissement calédonien de la société La Mondiale a fait l'objet au cours de l'année 2018 d'une vérification de comptabilité du 8 mars au 29 août 2018 à l'issue de laquelle l'administration fiscale calédonienne lui a notifié 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, d'impôt sur le revenu sur les dépôts et cautionnements (IRCDC), de contribution calédonienne de solidarité (CCS) et de centimes additionnels. La société AG2R La Mondiale demande à titre principal au tribunal de prononcer la décharge en droit et pénalités des impositions supplémentaires auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2015 et

2016 pour un montant global de 477 910 223 francs CFP, subsidiairement de prononcer le dégrèvement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières pour la partie dépassant le plafonnement du taux conventionnel de 10 %, soit les montants de 22 314 123 francs CFP et de 21 361 010 francs CFP au titre des exercices clos en 2015 et 2016.

2. Aux termes des stipulations de la convention fiscale franco-calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 : « (...) au sens de la présente convention l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». Aux termes des stipulations de l'article 5.2 de cette même convention fiscale : « l'expression établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction b) une succursale c) un bureau, d) une usine e) un atelier (...). ». Aux termes de l'article 5.5 de cette même convention fiscale « Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2 lorsqu'une personne –autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6- agit pour le compte d'une entreprise –et dispose dans un territoire de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans ce territoire pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe. ».

3. En vertu de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie le bénéfice net, servant de base à l'impôt sur les sociétés et activités métallurgiques ou minières, est établi sous déduction de certaines charges. Aux termes du 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 : « 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. Un arrêté du gouvernement précise les services extérieurs à prendre en compte pour l'application de cette disposition. Cette déduction 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. ». Aux termes de l'article 2 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 en dehors de la Nouvelle-Calédonie : « Article 2 : Les dispositions du V de l'article 21 du code des impôts s'appliquent aux frais et charges de toute nature affectés à une entreprise calédonienne par son siège social ou par une société liée au sens de la disposition légale précitée, établi(e) en dehors de la Nouvelle-Calédonie, à l'exception toutefois de ceux afférents : 1° aux achats de marchandises, matières premières et fournitures ; 2° aux autres charges directes de production, y compris la mise à disposition de personnel lorsque ce dernier est directement affecté à la production ; 3° aux charges financières. Article 3 : I. le montant des services extérieurs d'une entreprise auquel il est fait référence au V de l'article 21 du code des impôts, s'entend du total des montants qui lui sont facturés relevant des rubriques énumérées en annexe I au présent arrêté. ». Les dispositions combinées du paragraphe V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans sa rédaction issue de la loi du 18 décembre 2015 et de l'arrêté du 2 mars 2016 pris pour son application fixent un plafond à la déduction des frais généraux qu'une entreprise installée en Nouvelle-Calédonie paie à son siège social ou à la

direction située en dehors de la Nouvelle-Calédonie ou à une entreprise avec laquelle elle est liée et qui n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie.

4. Le Conseil Constitutionnel aux points 18 à 21 de sa décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020 a relevé qu'il ressort des travaux préparatoires de la loi du pays du 28 décembre 2015 que par le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, le législateur du pays a entendu lutter contre les transferts indirects de bénéfices consistant pour les entreprises établies en Nouvelle-Calédonie à réduire leur bénéfice imposable en surévaluant le montant des frais généraux qu'elles acquittent à des entreprises situées hors de ce territoire avec lesquelles elles entretiennent des liens. Le législateur calédonien a donc poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Pour ce faire, le législateur du pays a établi une présomption de transfert indirect de bénéfices correspondant à la part des frais généraux excédant 5 % du montant des services extérieurs payés par une entreprise établie en Nouvelle-Calédonie à des entreprises situées en dehors de la Nouvelle-Calédonie et avec lesquelles elle est liée. Ce faisant, il a tenu compte des possibilités de transferts indirects de bénéfices dont disposent les entreprises situées hors de la Nouvelle-Calédonie à l'égard desquelles l'administration ne dispose pas des mêmes pouvoirs de vérification et de contrôle que sur les entreprises situées en Nouvelle-Calédonie. Ainsi, et eu égard au plafond de déduction retenu, le législateur du pays s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels pour établir cette présomption de transfert indirect de bénéfices.

5. La société mère de la société La Mondiale a refacturé à l'établissement stable calédonien au titre des exercices clos en 2015 et 2016 des frais pour des montants de 457 730 611 francs CFP (9 473 610 FCFP de frais généraux facturés par la direction du pacifique et 448 257 001 francs CFP de frais de production) et de 438 057 087 francs CFP (12 848 455 francs CFP de frais généraux facturés par la direction du pacifique et 425 208 632 francs CFP de frais de production). Le service à l'occasion de la vérification de comptabilité de l'établissement stable a réintégré au titre des exercices clos en 2015 et 2016 des charges externes qu'il a regardé comme des frais généraux au sens de l'article V du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour des montants de 425 104 387 francs CFP et de 403 037 934, soit une imposition supplémentaire à l'impôt sur les sociétés d'un montant de 96 390 384 francs CFP et de 156 056 241 francs CFP au titre des exercices clos en 2015 et 2016. Les suppléments des bénéfices fiscaux rehaussés ont été soumis à la contribution sociale additionnelle (CSA) selon le barème défini à l'article R. 920-2 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour des montants de 4 962 852 francs CFP et de 30 261 459 francs CFP au titre des exercices clos en 2015 et 2016. Les résultats comptables bénéficiaires des exercices en litige ont été assimilés à des revenus distribués et imposés à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM), à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) et à la contribution calédonienne de solidarité (CCS). Le service a aussi considéré que des produits financiers devaient être soumis à l'impôt sur le revenu sur les dépôts et cautionnements (IRCDC). Les différents redressements ont été notifiés suivant la procédure de redressement contradictoire prévue aux articles 965 et suivants du code des impôts.

6. Il résulte de l'instruction et notamment de la notification de redressement du 7 septembre 2018 que le service a réintégré dans les résultats de la société La Mondiale des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour des montants de 425 104 387 francs CFP et de 403 037 934 au titre des exercices clos en 2015 et 2016, soit une imposition supplémentaire à l'impôt sur les sociétés d'un montant de 96 390 384 francs CFP et de 156 056 241 francs CFP au titre des exercices clos en 2015 et 2016 au motif que ces frais généraux excédaient le plafonnement de 5 % prévu par le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Ce faisant le service a considéré les charges externes

comptabilisées par l'établissement stable comme des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui instaure une présomption de transfert de bénéfice au profit de l'établissement dont le siège social est situé en métropole et plafonne en conséquence à 5 % le montant des frais déductibles dans les charges de l'établissement stable.

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

7. L'établissement calédonien de la société La mondiale soutient que l'arrêté 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.

8. 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 déterminer 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.

9. 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, mis 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 le terrain de la loi fiscale :

10. La société La Mondiale soutient que le service ne pouvait réintégrer dans le résultat imposable des exercices clos en 2015 et 2016 les sommes de 425 104 387 francs CFP et de 403 037 934 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 ne come correspondant à un transfert indirect de bénéfices.

En ce qui concerne la nature des charges en litige :

11. 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 mais du I de ce même article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

12. Il résulte de l'instruction que les frais refacturés par la direction pacifique (outre-mer) et le GIE la mondiale Groupe et comptabilisés par l'établissement stable La Mondiale en Nouvelle-Calédonie en charges externes pour des montants de 457 730 629 francs CFP et de 438 057 087 francs CFP au titre 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 la Mondiale et qui n'entrent pas le cycle de production de la société. C'est donc à bon droit que le service a regardé en application de la réglementation fiscale et sans préjudice de l'application des règles comptables, les charges externes facturées de manière forfaitaires et comptabilisées au titre des exercices clos en 2015 et 2016 par l'établissement stable comme des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour des montants de 425 104 387 francs CFP et de 403 037 934 francs CFP excédant la quote-part déductible de 5 % des charges externes soit les montants de 24 147 644 francs CFP et de 23 091 437 francs CFP.

Sur l'existence d'un transfert de bénéfice :

13. 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 (...)* ». Toutefois, s'agissant des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie le Conseil constitutionnel a regardé la facturation de frais généraux par le siège social à un établissement stable en Calédonie comme établissant une présomption de transfert de bénéfice pour la part des frais généraux excédant 5 % du montant des services.

14. 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 de 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 correspond pas à un transfert indirect de bénéfices. Ainsi qu'il a été dit au point 12 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 qui peut être combattue par tous moyens de preuve. Il appartient dès lors, 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 dans le cadre de la procédure d'imposition ou devant le juge de l'impôt par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée. Dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service, s'il s'y croit fondé, d'apporter la

preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive.

15. Il résulte de l'instruction que le service a admis dans sa notification de redressement du 7 septembre 2018 un montant déductible de frais généraux de 5 % du montant des charges externes facturés à la requérante soit au titre des exercices clos en 2015 et 2016, les sommes de 24 147 644 francs CFP et de 23 091 437 francs CFP. Le conseil constitutionnel a jugé au point 19 de sa décision QPC susvisée du 7 janvier 2020 que le législateur du pays a établi une présomption de transfert indirect de bénéfice pour les seuls frais généraux excédant 5 % du montant des services extérieurs payés par une entreprise établie en Nouvelle-Calédonie à des entreprises situées en dehors de la Nouvelle-Calédonie, soit les sommes réintégrées par le service de 425 104 387 francs CFP et de 403 037 934 francs CFP s'ajoutant aux sommes déjà réintégrées par la société pour des montants de 8 478 598 francs CFP et de 11 927 716 francs et dont 5 % du montant total réintégrés correspond au montant admis en déduction de 24 147 644 francs CFP et de 23 091 437 francs CFP au titre de chacun des deux exercices en litige. La société La Mondiale ne peut donc soutenir utilement que le service s'il avait regardé les sommes de 425 104 387 francs CFP et de 403 037 934 francs CFP réintégrées aux résultats de la société la Mondiale au titre des exercices clos en 2015 et 2016 comme un transfert de bénéfice du V de l'article 21 aurait dû réintégrer aux résultats des exercices clos en 2015 et 2016 la totalité des charges externes soient les montants de 482 952 873 francs CFP et de 461 828 737 francs CFP au titre des exercices clos en 2015 et 2016. Par suite, le moyen tiré de ce qu'en se plaçant sur le terrain du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie pour effectuer les redressements en litige le service a nécessairement validé l'absence de transfert de bénéfice, doit être écarté.

16. Aux termes des dispositions combinées du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie rappelées au point 3 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. »*. Ainsi, la société la Mondiale ne peut soutenir utilement que les circonstances que les frais généraux en litige qu'elle a comptabilisés auraient été engagés dans l'intérêt direct de l'entreprise et régulièrement comptabilisés dans ses écritures lui permettaient de déduire la totalité des charges externes facturées.

17. Comme il a été dit aux point 10 à 12 du présent jugement, les charges en litige qui excèdent 5 % du montant des services extérieurs ont la nature de frais généraux au sens et pour l'application du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et non la nature de charges au sens du I de l'article 21 du même code. Ainsi, la société La Mondiale ne combat pas utilement la présomption de preuve d'un transfert indirect de bénéfices en se bornant à se prévaloir sans l'établir du caractère de charges de production des frais réintégrés par le service aux exercices clos en 2015 et 2016 et en relevant que les modes de détermination de ses frais et produits découlent des règles imposées par les autorités financières et comptables assurant la surveillance de l'entreprise validées par le commissaire et dans le respect par la société du code des assurances alors qu'il ne résulte pas de l'instruction que le commissaire aux comptes ou les autorités financières et comptables se seraient prononcées sur la nature de charges déductibles au sens des dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie. La société ne combat pas davantage utilement la présomption simple de transfert de bénéfices en soutenant que les frais généraux litigieux qu'elle regarde comme déductibles au sens du I de l'article 21 du

code des impôts de la Nouvelle-Calédonie seraient en conséquence de cette déductibilité, aussi déductibles en application du V de l'article 21 de ce même code des impôts alors même qu'ainsi que l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020, en plafonnant la déductibilité des frais généraux, les dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ont institué une différence de traitement entre les entreprises pour la déductibilité de leurs frais généraux, selon que le siège social, la direction de l'entreprise à laquelle elles sont liées, auquel ces frais ont été payés, sont situés ou non hors du territoire de la Nouvelle-Calédonie.

18. 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. De même, le service n'était pas tenu à l'occasion de la vérification de comptabilité qui a porté sur la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2016, 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. La circonstance que le groupe AG2R La Mondiale 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 inopérante 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.

19. Enfin, la société n'apporte pas la preuve qui lui incombe que les frais généraux qu'elle a comptabilisés au compte « services extérieurs » et qui ont été réintégrés par le service à hauteur de 425 104 387 francs CFP et de 403 037 934 francs CFP au titre des exercices clos en 2015 et 2016 ne constituent pas un transfert indirect de bénéfices alors même qu'il résulte de l'instruction et des explications données au vérificateur à l'occasion de la vérification de comptabilité que la direction pacifique (Outre-Mer) et le GIE La Mondiale groupe ont refacturé des frais extérieurs à la Nouvelle-Calédonie pour des montants totaux de 457 730 611 francs CFP et de 438 057 087 francs CFP au titre des exercices clos en 2015 et 2016 et que l'établissement stable La Mondiale a réintégré au titre de ces mêmes exercices les sommes de 8 478 598 francs CFP et de 11 927 716 francs CFP qu'il a regardées comme correspondant à des frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. La société ne peut en outre utilement soutenir que la totalité des charges externes comptabilisées pour des montants de 482 952 873 francs CFP et de 461 828 737 francs CFP au titre des exercices clos en 2015 et 2016 auraient la nature de frais généraux déductibles et ne constitueraient pas un transfert indirect de bénéfice alors qu'il résulte de l'instruction que la direction comptable du groupe AG2R La Mondiale a estimé dans un courrier du 12 juin 2018 qu'avaient la nature de frais généraux au sens du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie au titre des deux exercices en litige les seuls frais engagés par la direction pacifique réintégrés à hauteur des sommes de 8 478 598 francs CFP et de 11 927 716 francs CFP dont le montant a été fixé proportionnellement à celui des chiffres d'affaires réalisés par l'établissement stable la Mondiale en Nouvelle-Calédonie. Ainsi, la société ne combat pas utilement par les éléments qu'elle produit au dossier la présomption de transfert indirect de bénéfices de la part des frais généraux excédant 5 % du montant des services extérieurs et qui ont été réintégrés dans les résultats imposables des exercices clos en 2015 et 2016. Par suite, le service, sans qu'aient été méconnues les dispositions de l'article 961 du code des impôts de la

Nouvelle-Calédonie doit être regardé comme apportant la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature et donc d'un transfert indirect de bénéfices au sens des dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie.

En ce qui concerne l'application du droit conventionnel :

20. La société La Mondiale soutient que l'article 7 de la convention fiscale n'exclut pas du bénéfice imposable la déductibilité des charges indirectes de production et ne contient aucune restriction à la déductibilité des dépenses de direction et des frais généraux d'administration.

21. L'article 7 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 par la loi du 26 juillet 1983, qui a le caractère d'une disposition de droit interne ayant valeur législative, stipule que : « 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.* 3. *Pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans le territoire où est situé cet établissement stable, soit ailleurs.* ». Son article 22 évite la double imposition en prévoyant, pour les impôts calédoniens, que les revenus autres que ceux qui proviennent de dividendes et de redevances sont exonérés, notamment, de l'impôt sur les sociétés calédonien « *lorsque ces revenus sont imposables en France, en vertu de la présente Convention. Toutefois, aucune exonération n'est accordée si les revenus en cause ne sont pas imposables en France, en vertu de la législation interne* ».

22. Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition, il incombe alors au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie avant de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale. Surtout, 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 n'a pas le caractère d'un accord international mais d'un acte de droit interne de valeur législative (CC n° 83-160 DC du 19 juillet 1983 et Conseil d'Etat Assemblée 19 avril 1991, Faure n^{os} 55242, 80698 et 88820).

23. Les impositions supplémentaires en litige ont été valablement établie et mises à la charge de l'établissement stable en application de l'article 21-V du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui plafonnent les frais généraux déductibles, facturés par le siège social et comptabilisés par l'établissement stable en charges externes. Les stipulations de la convention fiscale et notamment le paragraphe 3 de l'article 7 rappelé ci-dessus qui ont seulement pour objet de déterminer les dépenses imputables à l'établissement stable pour la détermination des bénéfices qui lui sont imputables ne font pas obstacle à la mise en œuvre des dispositions du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Les stipulations du paragraphe 3 de l'article 7 de la convention fiscale franco-calédonienne n'ont en outre pas pour objet de préciser

les règles de déductibilité des frais généraux lesquelles sont définies conformément au 2° de l'article 99 de la loi organique du 13 mars 1999 par le droit local calédonien. La Mondiale ne peut donc utilement soutenir que les frais réintégrés par les services fiscaux au titre des exercices clos en 2015 et 2016 auraient la nature de charges déductibles sur le fondement du 3 de l'article 7 de la convention fiscale franco-calédonienne. Par suite, la société La mondiale n'est pas fondée à demander que les frais généraux facturés par le siège et qu'elle a réintégré à hauteur de 8 478 598 francs CFP en 2015 et de 11 927 716 francs CFP en 2016 soient déduits des résultats des deux exercices en litige et que l'établissement stable soit dégrevé à due concurrence des suppléments d'impositions mis à sa charge.

En ce qui concerne les créances, dépôts et cautionnements :

24. Aux termes de l'article 554 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans sa version applicable : *« Il est institué un impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnement qui s'applique aux intérêts, arrérages et tous autres produits : 1° des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de toute opération commerciale ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt d'argent; 2° des cautionnements en numéraire ; 3° des comptes courants ; 4° des dépôts de sommes d'argent, à vue ou à échéance fixe quel que soit la disposition et quelle que soit l'affectation du dépôt. »*. Aux termes de l'article 559 du même code des impôts de Nouvelle-Calédonie : *« L'impôt est liquidé sur le montant brut des intérêts, arrérages et tous autres produits. »* des bons ou contrats de capitalisation. (...) *cet impôts (IRCDC) est à la charge exclusive du créancier nonobstant toute clause contraire, quelle qu'en soit/a date ; toutefois, le créancier et le débiteur en sont tenus solidairement. »*. Aux termes de l'article 560 dudit code des impôts : *« L'impôt est dû par le seul fait, soit du paiement des intérêts de quelque manière qu'il soit effectué, soit de leur inscription au débit ou au crédit d'un compte, dès lors que le créancier a son domicile ou sa résidence habituelle en Nouvelle-Calédonie ou y possède un établissement industriel ou commercial dont dépend la créance, le dépôt ou le cautionnement »*.

25. La société La Mondiale relève que l'établissement stable calédonien n'est pas créancier des produits résultant de placements financiers sur la base desquels il a été assujéti à l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements (IRCDC) en application des articles 554 et suivants rappelés ci-dessus du code des impôts de Nouvelle-Calédonie. Toutefois, il résulte de l'instruction que des produits financiers ont été comptabilisés au compte de résultat de l'établissement stable au titre des exercices clos en 2015 et 2016 pour des montants de 2 995 346 658 francs CFP et de 1 128 612 531 francs CFP. Par suite, et alors que la société ne démontre pas que ces inscriptions seraient de simples erreurs comptables, ces produits sont imposables à l'IRDC entre les mains de l'établissement stable sans que la société ne puisse utilement soutenir et sans en apporter la preuve que le siège social est le véritable créancier de ces activités de placement inscrites sur les comptes de l'établissement calédonien selon une clé de répartition purement artificielle du résultat et alors qu'il n'existe aucun flux de trésorerie correspondant. Par suite, c'est à bon droit qu'en application de l'article 554 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie rappelé ci-dessus le service a imposé à l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnement (IIRDC) au titre des exercices clos en 2015 et 2016 les produits de placement reçus par l'établissement stable et qui n'ont pas été reversés aux sociétaires.

En ce qui concerne l'exclusion des produits de la base imposable :

26. La société La Mondiale soutient que le rejet des charges de production aurait dû entraîner une révision par le service vérificateur des produits attachés aux charges rejetées en Nouvelle-Calédonie.

27. Aux termes des stipulations de la convention fiscale franco-calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 : « (...) *au sens de la présente convention l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* ». Aux termes des stipulations de l'article 5.2 de cette même convention fiscale : « *L'expression établissement stable comprend notamment : a) un siège de direction b) une succursale c) un bureau, d) une usine e) un atelier (...).* ». Aux termes de l'article 5.5 de cette même convention fiscale « *Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2 lorsqu'une personne –autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6- agit pour le compte d'une entreprise –et dispose dans un territoire de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans ce territoire pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe.* ». Il résulte de ces stipulations que, pour avoir un établissement stable dans un territoire, une entreprise doit soit y disposer d'une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, soit avoir recours à une personne non indépendante ayant le pouvoir d'y conclure des contrats au nom de l'entreprise. Toutefois, dans ce dernier cas, l'établissement stable n'est constitué que si cette personne utilise effectivement, de façon non occasionnelle, le pouvoir qui lui est ainsi dévolu.

28. L'article Lp 15 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, issu de la « loi du pays » du 16 janvier 2007 portant diverses dispositions d'ordre fiscal à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés, dispose : « *Les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés par les entreprises exploitées, ou ayant leur siège social en Nouvelle-Calédonie, ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la Nouvelle-Calédonie par une convention fiscale./ La notion d'entreprise exploitée en Nouvelle-Calédonie s'entend de l'exercice habituel d'une activité qui peut soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement autonome, soit être réalisée par l'intermédiaire de représentants dépendants économiquement ou juridiquement, soit résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet. Toutefois, en matière d'assurance, l'entreprise est considérée comme exploitée en Nouvelle-Calédonie pour les produits d'assurance qui sont commercialisés localement (...).* ». Il résulte des dispositions précitées de l'article Lp. 15 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, éclairées par les débats devant le congrès de Nouvelle-Calédonie lors de l'adoption de la « loi du pays » du 16 janvier 2007, que la définition qu'elles donnent, s'agissant des sociétés commercialisant des produits d'assurance, de la notion d'« entreprises exploitées » en Nouvelle-Calédonie n'est susceptible de s'appliquer qu'aux entreprises ayant un établissement stable dans un Etat autre que la France.

29. Ainsi, si les dispositions de l'article Lp 15 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ne sont pas applicables à une entreprise dont le siège social est en France et qui dispose en Nouvelle-Calédonie d'un établissement stable, il n'est pas contesté que la société La mondiale dispose d'un établissement stable au sens de l'article 5 de la convention fiscale franco-calédonienne en Nouvelle-Calédonie. Il résulte aussi de l'instruction que la société La Mondiale

est agréée pour pratiquer en Nouvelle-Calédonie les opérations définies à l'article R. 321-1 du code des assurances et que l'activité de l'établissement stable La Mondiale en Nouvelle-Calédonie consiste en la commercialisation de contrats et en des relations de proximité avec les assurés ainsi que le mentionne un courrier du 12 juin 2018 de la direction comptable du groupe AG2R La Mondiale. En conséquence, les produits de gestion imputables à l'activité d'assurance de la société La Mondiale exercée en Nouvelle-Calédonie par l'intermédiaire de son établissement stable sont acquis en Nouvelle-Calédonie et imposables entre les mains de l'établissement stable au titre des exercices clos en 2015 et 2016.

30. D'autre part, aux termes du I de l'article 18 du même code général des impôts de la Nouvelle-Calédonie: « - *Le bénéfice net est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises y compris notamment les cessions d'éléments quelconque de l'actif, soit en cours soit en fin d'exploitation.* Aux termes du II de l'article 18 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie : « (...) *II- bis- Pour l'application du I et du II, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de service. Toutefois, ces produits doivent être pris en compte : a) pour les prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers et pour les prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, au fur et à mesure de l'exécution ; b) pour les travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle, à la date de cette réception, même si elle est seulement provisoire ou faite avec réserves, ou à celle de la mise à disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure. La livraison au sens du premier alinéa s'entend de la remise matérielle du bien lorsque le contrat de vente comporte une clause de réserve de propriété. (...).* ».

31. Les dispositions de l'article 18 II bis du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie fixent les règles de rattachement à un exercice des produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement. Les frais généraux réintégrés dans la base imposable des exercices clos en 2015 et 2016 de la société La Mondiale ont été comptabilisés en services extérieurs pour la souscription et la gestion des contrats. Ces charges qui ont, comme il a été dit précédemment, la nature de frais généraux au sens et pour l'application du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie correspondent à une quote-part de frais d'administration des contrats commercialisés en Nouvelle-Calédonie exposée au titre de la souscription et de la gestion de ces contrats. Les frais d'administration et de gestion des contrats facturés forfaitairement par le siège et comptabilisés en services extérieurs par l'établissement stable pour des montants de 425 104 387 francs CFP et de 403 037 934 au titre des exercices clos en 2015 et 2016 au titre 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, ont la nature de charges indirectes et ne correspondent pas à des frais d'acquisition de nouveaux contrats d'assurance commercialisés en Nouvelle-Calédonie par l'établissement stable. Ainsi, et alors que la société La Mondiale ne démontre pas que les produits imposés au titre des deux exercices en litige ne correspondraient pas à ceux des contrats commercialisés en Nouvelle-Calédonie elle ne peut utilement soutenir que le vérificateur aurait dû constater l'absence d'une activité de gestion et de placement de l'établissement stable et exclure les produits réalisés hors de la Calédonie de la base imposable de l'établissement stable. Par suite, alors au demeurant qu'aucun principe ni aucune règle de droit fiscal ne subordonne l'imposition des produits à la condition du caractère déductible des charges correspondantes, la société La Mondiale n'est pas fondée à demander le dégrèvement de tous les rappels de droits mis en recouvrement au titre des exercices clos en 2015 et 2016.

Sur l'application d'un taux global d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) conventionnellement plafonné :

32. La société la Mondiale demande au tribunal de la décharger de la contribution calédonienne de solidarité (CCS) en droits et pénalités correspondant aux frais généraux réintégrés dans le résultat des exercices clos en 2015 et 2016 payée par elle au taux de 5 % alors que le taux plafond global fixé par les stipulations de l'article 9-8 de la convention fiscale franco-calédonienne est limité à 10 %.

33. En vertu des dispositions de l'article Lp. 724 du code des impôts (CI) susvisé la contribution calédonienne de solidarité (CCS) sur les produits de valeurs mobilières est établie, contrôlée et recouvrée conformément aux dispositions des articles 12 à 15 de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 instituant une contribution calédonienne de solidarité.

34. Aux termes de l'article 2 de la convention fiscale calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 : « *La présente convention s'applique aux impôts sur le revenu et aux droits d'enregistrement perçus pour le compte d'un territoire quel que soit le système de perception. 2. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont : (...) b) En ce qui concerne le territoire de la Nouvelle-Calédonie et Dépendances : i) l'impôt sur le revenu ; ii) l'impôt sur les sociétés iii) l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux des entreprises dont els activités relèvent de la métallurgie et des minerais ; iv) l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux des entreprises productrices et exportatrices de minerai de nickel ; v) l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ; vi) l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements ; vii) les droits d'enregistrement et la taxe hypothécaire. 3- La convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue à ceux qui sont visés au paragraphe 4 (il s'agit en réalité du paragraphe 2) qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. (...). Aux termes du 8 de l'article 9 de cette même convention fiscale franco-calédonienne : « (...) 8- Nonobstant les dispositions du paragraphe 7, lorsqu'une société qui est un résident d'un territoire exerce dans l'autre territoire une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, les bénéfices de cet établissement stable peuvent, après avoir supporté l'impôt sur les sociétés, être assujettis, conformément à la législation de cet autre territoire, à un impôt qui ne peut excéder 10 % (...) ».*

35. Il résulte de l'instruction que conformément aux stipulations de la convention fiscale franco-calédonienne rappelées ci-dessus, les bénéfices des établissement stables ayant la nature de revenus distribués, les services fiscaux ont appliqué pour les exercices clos en 2015 et 2016 un taux global d'imposition de 10 % du montant brut des sommes distribuées conformément au plafonnement conventionnel en retenant un taux de 2,5 % pour les centimes additionnels communaux, de 2 % pour les centimes additionnels provinciaux et de 5,5 % pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. En application de ces stipulations conventionnelles, le service a mis à la charge de la société des suppléments d'imposition à l'impôt sur le revenu de 60 417 302 francs CFP et de 60 455 690 francs CFP. La société La mondiale regarde la CCS comme étant un impôt analogue à ceux visés par les stipulations de la convention et comme devant être pris en compte pour le calcul du plafonnement de 10 % de l'imposition globale des revenus distribués et demande en conséquence la décharge des sommes de 22 314 123 francs CFP en droits et intérêt de retard et de 21 361 010 francs CFP correspondant aux montants d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières qu'elle soutient avoir trop versé au titre des exercices clos en 2015 et 2016.

36. La société la Mondiale soutient que le taux d'imposition maximum auquel les revenus distribués doivent être soumis est de 10 % en application du 8 de l'article 9 de la convention fiscale franco-calédonienne qui plafonne le montant de la retenue à la source pouvant être prélevé sur le territoire de la Nouvelle-Calédonie où elle est implantée et que ce plafond a déjà été atteint par l'IRVM et les centimes additionnels. La société requérante soutient aussi que le régime juridique de la CCS issu de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 instituant une CCS, et notamment celui de la contribution sur les produits de valeurs mobilières figurant aux articles 12 et suivants de cette loi, est calqué sur le régime juridique de l'imposition à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) à l'exception de son taux et de son affectation. La clause d'extension de l'article 2-3 de la convention franco-calédonienne est en conséquence applicable à la CCS.

37. Les revenus réputés distribués en 2015 et 2016 correspondant aux frais généraux pour les montants respectifs de 402 782 027 francs CFP et de 485 424 828 francs CFP ont été imposés à la CCS au taux de 5 %. Ces revenus sont imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Aux termes de l'article 12 de la loi de pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 dans sa version modifiée par la loi de pays n° 2015-9 du 31 décembre 2015 : « *Les personnes physiques et morales relevant de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières prévu aux articles 528 et suivants du code des impôts sont assujetties à une contribution sur les produits des valeurs mobilières* ». Aux termes de l'article 13 de la même loi : « *Les produits de valeurs mobilières mentionnés à l'article 12 s'entendent des produits des valeurs mobilières définis aux articles 529 et 550 à Lp. 553 bis du code des impôts* ». Aux termes de l'article 14 de cette loi : « *La contribution sur les produits de valeurs mobilières est assise sur le montant retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. / Les produits de valeurs mobilières exonérés de l'impôt sur le revenu de valeurs mobilières en application des dispositions de l'article Lp. 536 du code des impôts ne sont pas soumis à la contribution* ». Aux termes de l'article 15 de ladite loi : « *La contribution portant sur les produits de valeurs mobilières est établie, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Elle est notamment liquidée sur la déclaration prévue à l'article Lp. 544 du code des impôts et avancée par les sociétés distributrices des produits de valeurs mobilières* ».

38. Il résulte de l'instruction que la contribution calédonienne de solidarité instaurée par la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014, contrôlée et recouvrée selon les articles 12 à 15 de cette même loi, est prélevée sans effet sur les droits aux prestations sociales pour les personnes qui s'en acquittent et ne conditionne le droit à aucune prestation spécifique ou aux avantages servis par un régime de sécurité sociale. Ainsi, elle ne présente pas le caractère d'une cotisation sociale mais entre dans la catégorie des impositions. Par ailleurs, il résulte des dispositions précitées de la loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 que la contribution calédonienne de solidarité est notamment assise sur les produits de valeur mobilière définis à l'article 529 du code des impôts et servant de base à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et est établie selon les règles applicables à cet impôt. Les modalités de détermination de l'assiette de la contribution calédonienne de solidarité et de son recouvrement font que, alors même qu'elle ne poursuit pas les mêmes objectifs que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, que son assiette inclut d'autres revenus, qu'elle ne se compense pas avec cet impôt, qu'elle n'en est pas libératoire, que les modalités d'imputation ou de déduction des deux impôts sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés sont différentes, et que les mécanismes de taux ne sont pas identiques, cette contribution constitue une imposition de nature analogue, au sens du 3 de l'article 2 de la convention fiscale franco-calédonienne, aux impôts visés au paragraphe 2 de l'article 2 de cette convention.

39. La loi n° 83-676 du 26 juillet 1983 qui a approuvé la convention fiscale franco-calédonienne a donné valeur législative à l'ensemble des dispositions de celle-ci. Cette convention a le caractère d'un acte de droit interne fixant des règles fiscales spéciales en matière d'imposition notamment des dividendes payés par une société qui est un résident d'un territoire à un résident de l'autre territoire et a pour objet et pour effet de limiter la portée des lois fiscales des deux territoires afin d'éviter les doubles impositions. La loi du pays n° 2014-20 du 31 décembre 2014 n'a ni pour objet, ni pour effet, d'exclure la contribution calédonienne de solidarité du mécanisme de plafonnement prévu par l'article 9 de la convention fiscale calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983 en ce qui concerne ces dividendes versés. En l'absence d'une disposition ayant pour effet une telle exclusion, il y a lieu de tenir compte du taux d'imposition à la contribution calédonienne de solidarité, qui s'ajoute aux impôts existants payés par l'établissement stable la Mondiale au titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et des centimes additionnels mentionnés à l'article 2 de la convention fiscale calédonienne des 31 mars et 5 mai 1983, pour appliquer le plafonnement de 5 % de la retenue à la source pouvant être prélevée sur le territoire de la source, prévu par les stipulations de l'article 9 de la convention franco-calédonienne.

40. Il résulte de tout ce qui précède que l'établissement stable la Mondiale est donc seulement en droit d'être dégrevé des sommes de 22 314 123 francs CFP et de 21 361 010 francs CFP au titre des exercices clos en 2015 et 2016 correspondant aux montants en droit et pénalités dont elle s'est acquittée et qui excèdent le montant de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) en droits et intérêts plafonnés au taux conventionnel de 10 %.

Sur les intérêts moratoires :

41. 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.

42. Toutefois, l'établissement stable la Mondiale ne peut alléguer l'existence sur ce point d'aucun litige né et actuel. Par suite, les conclusions de la société La Mondiale tendant à ce que soit mis à la charge de la Nouvelle-Calédonie 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 :

43. 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* ».

44. Il n'y a pas lieu de mettre la somme de 752 000 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 société La Mondiale et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1^{er}: La société la Mondiale est dégrevée des sommes de 22 314 123 francs CFP et de 21 361 010 francs CFP au titre des exercices clos en 2015 et 2016 correspondant aux montants en droit et pénalités d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) dépassant le plafonnement du taux conventionnel de 10 %.

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