

CONSEIL CONSTITUTIONNEL

Décision n° 2019-819 QPC

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

07 janvier 2020

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Société Casden Banque populaire [Plafonnement de la déductibilité fiscale des frais généraux des entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie] - Conformité - réserve

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 7 octobre 2019 par le Conseil d'État (décision n° 432615 du 4 octobre 2019), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour la société Casden Banque populaire par Me Frédéric Descombes, avocat au barreau de Nouméa. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2019-819 QPC. Elle est, d'une part, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des dispositions suivantes de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle Calédonie, dans sa rédaction résultant de la loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015 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 :

- les mots « sous réserve des dispositions du V » figurant au premier alinéa du a du paragraphe I ;
- les mots « 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 » figurant à la première phrase du premier alinéa du paragraphe V, ainsi que la seconde phrase de ce même alinéa ;
- les deuxième à septième alinéas dudit paragraphe V ;
- le mot « liées » figurant à la première phrase du huitième alinéa du même paragraphe V et la deuxième phrase du même alinéa.

Elle est, d'autre part, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit :

- des mots « majoré des frais généraux non déductibles en application des dispositions du V de l'article 21 » figurant au deuxième alinéa des articles 551 et 553 du même code, dans la rédaction de la loi du pays du 18 décembre 2015 mentionnée ci-dessus ;
- des articles 6 et 7 de ladite loi du pays.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie ;
- le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie ;
- la loi du pays n° 2015-5 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 ;

- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations en intervention présentées pour la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie par Me Laurent Leclercq, avocat au barreau des Hauts-de-Seine, et Me Franck Locatelli, avocat au barreau de Paris, enregistrées le 25 octobre 2019 ;

- les observations présentées pour la société requérante par Me Descombes, enregistrées le 29 octobre 2019 ;

- les observations présentées pour le congrès et le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, parties au litige à l'occasion duquel la question prioritaire de constitutionnalité a été posée, par la SCP Potier de la Varde-Buk Lament-Robillot, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, enregistrées le même jour ;

- les secondes observations présentées pour le congrès et le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie par la SCP Potier de la Varde-Buk Lament-Robillot, enregistrées le 12 novembre 2019 ;

- les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Gilles Especel, avocat au barreau de Paris, pour la société Casden Banque populaire, Mes Leclercq et Locatelli pour la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie et Me Pierre Robillot, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, pour le congrès et le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, à l'audience publique du 3 décembre 2019 ;

Au vu des pièces suivantes :

- la note en délibéré présentée pour le congrès et le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie par la SCP Potier de la Varde-Buk Lament-Robillot, enregistrée le 10 décembre 2019 ;

- la note en délibéré présentée pour la société Casden Banque populaire par Me Descombes, enregistrée le 16 décembre 2019 ;

- la note en délibéré présentée pour la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie par Mes Leclercq et Locatelli, enregistrée le même jour ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. L'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie prévoit que le bénéfice net, servant de base à l'impôt sur les sociétés et activités métallurgiques ou minières, est établi sous déduction de certaines charges qu'il détermine. Le premier alinéa du a du paragraphe I de cet article, dans sa rédaction résultant de la loi du pays du 18 décembre 2015 mentionnée ci-dessus, prévoit que ces charges comprennent notamment les frais généraux de toute nature :

« sous réserve des dispositions du V ».

2. Les sept premiers alinéas du paragraphe V de cet article 21, dans la même rédaction, prévoient que 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.

« À la première demande de l'administration, une justification de l'intérêt des frais pour l'entreprise exploitée en Nouvelle-Calédonie est produite dans un délai de trois mois. À défaut, la condition mentionnée au 1. est réputée non satisfaite.

« Si l'obligation déclarative prévue au 2. n'est pas spontanément remplie, les documents requis sont transmis à la première demande de l'administration dans un délai de trente jours à compter de la réception de celle-ci. À défaut la condition est réputée non satisfaite.

« Lorsque les conditions mentionnées aux 1. et 2. ne sont remplies, la quote-part des frais déduite est réintégrée au revenu imposable sans notification de redressement préalable ».

3. La première phrase du huitième alinéa de ce même paragraphe V prévoit que ces dispositions s'appliquent également aux frais généraux facturés aux sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie par des sociétés non imposables à cet impôt en Nouvelle-Calédonie avec lesquelles elles sont : « liées ».

4. La deuxième phrase de ce même huitième alinéa prévoit : « Deux sociétés sont réputées liées lorsqu'elles ont en commun des dirigeants de droit ou de fait, ou sont détenues, directement ou indirectement, par une personne morale ou physique, à hauteur de 10 % au moins de leur capital, ou encore lorsqu'au moins 10 % du capital de l'une est détenu, directement ou indirectement, par l'autre ».

5. L'article 551 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, dans sa rédaction résultant de la loi du pays du 18 décembre 2015, détermine, d'une part, le résultat comptable réputé distribué qui, en application de l'article Lp. 45.34 du même code, sert de base à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués et, d'autre part, les bénéfices des sociétés étrangères réputés distribués et, de ce fait, imposables à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières en application de l'article 550 du même code. Il prévoit que les bénéfices réputés distribués s'entendent du montant du résultat comptable :

« majoré des frais généraux non déductibles en application des dispositions du V de l'article 21 ».

6. L'article 553 du même code, dans sa rédaction résultant de la loi du pays du 18 décembre 2015, détermine les bénéfices des sociétés de la zone monétaire franc réputés distribués et, de ce fait, imposables à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières en application de l'article 550 du même code. Il prévoit que les bénéfices réputés distribués s'entendent du montant du résultat comptable : « majoré des frais généraux non déductibles en application des dispositions du V de l'article 21 ».

7. L'article 6 de la loi du pays du 18 décembre 2015 prévoit : « Des arrêtés du gouvernement précisent, en tant que de besoin, les dispositions de la présente loi du pays ».

8. L'article 7 de cette même loi prévoit : « Les dispositions de la présente loi entrent en vigueur le jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de la Nouvelle-Calédonie. « La présente loi sera exécutée comme loi du pays ».

9. La société Casden Banque populaire, rejointe par la partie intervenante, soutient tout d'abord que le plafonnement de la déductibilité des frais généraux engagés par les entreprises auprès de leur siège social ou de leur direction situés en dehors de la Nouvelle-Calédonie porterait atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Elle fait valoir que la

différence de traitement ainsi instituée entre les sociétés selon qu'elles sont liées ou non à une société installée à l'étranger ne repose sur aucun critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi. De plus, selon elle, le dispositif créerait une présomption irréfragable de fraude en privant les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie de la possibilité d'établir que les frais qu'elles ont engagés ne l'ont pas été dans un but d'évasion fiscale.

10. La société requérante fait ensuite valoir que la réintégration, dans le résultat imposable en Nouvelle-Calédonie, de la part non déductible des frais généraux conduirait à une triple imposition présentant un caractère confiscatoire dès lors que ce résultat est soumis à l'impôt sur les sociétés et activités métallurgiques ou minières, à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

11. La société requérante soutient, par ailleurs, que l'application de ce plafonnement aux exercices comptables en cours lors de son entrée en vigueur présenterait un caractère rétroactif contraire à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

12. Enfin, la société requérante estime que la loi du pays du 18 décembre 2015 serait entachée d'incompétence négative dès lors qu'elle renvoie à un arrêté le soin de définir la notion de « services extérieurs ». La partie intervenante fait valoir que cette incompétence négative affecterait le droit de propriété et la liberté d'entreprendre.

13. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « dans la limite de 5 % du montant des services extérieurs, au sens de la comptabilité privée » figurant à la première phrase du premier alinéa du paragraphe V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et sur la seconde phrase de ce même alinéa.

14. En premier lieu, selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

15. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

16. L'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie prévoit que le bénéfice net, servant de base à l'impôt sur les sociétés et activités métallurgiques ou minières, est établi sous déduction de certaines charges. Les dispositions contestées du paragraphe V de cet article 21 fixent un plafond à la déduction des frais généraux qu'une entreprise installée en Nouvelle-Calédonie paie à son siège social ou à sa direction situés 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. Ce plafond est fixé à 5 % du montant de ses « services extérieurs, au sens de la comptabilité privée ».

17. En plafonnant ainsi la déductibilité des frais généraux, les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les entreprises, pour la déductibilité de leurs frais généraux,

selon que le siège social, la direction ou l'entreprise à laquelle elles sont liées, auquel ces frais ont été payés, est situé ou non hors du territoire de la Nouvelle-Calédonie.

18. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du pays du 18 décembre 2015 que, par les dispositions contestées, 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. Il a donc poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

19. Pour ce faire, le législateur du pays a établi une présomption que 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, constitue un transfert indirect de bénéfices.

20. Ce faisant, il a tenu compte des possibilités de transferts indirects de bénéfices dont disposent ces entreprises en raison de la nature des liens qu'elles entretiennent avec des 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.

21. Toutefois, ces dispositions 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. Sous cette réserve, les dispositions contestées, qui ne conduisent par ailleurs pas à une imposition confiscatoire, ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant les charges publiques.

22. En deuxième lieu, la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit. Par suite, le grief tiré de ce que le législateur du pays aurait méconnu sa compétence en renvoyant au pouvoir réglementaire le soin de définir les frais généraux et les services extérieurs doit être écarté.

23. En dernier lieu, l'application des dispositions contestées aux exercices comptables qui n'étaient pas encore clos à la date de leur entrée en vigueur n'affecte pas des situations légalement acquises et ne remet en cause aucun effet qui pouvait légitimement être attendu de situations nées sous l'empire de textes antérieurs. Dès lors, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit être écarté.

24. Il résulte de ce qui précède que les dispositions contestées, qui ne méconnaissent pas non plus la liberté d'entreprendre ou le droit de propriété ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent, sous la réserve énoncée au paragraphe 21 en ce qui concerne celles de la première phrase du premier alinéa du paragraphe V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, être déclarées conformes à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1er. - Sous la réserve énoncée au paragraphe 21, les mots « dans la limite de 5 % du montant des services extérieurs, au sens de la comptabilité privée » figurant à la première phrase du premier alinéa du paragraphe V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, dans sa rédaction résultant de la loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015, sont conformes à la Constitution.

Article 2. - La seconde phrase du premier alinéa du paragraphe V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, dans sa rédaction résultant de la loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015, est conforme à la Constitution.