



Commentaire

Décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020

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)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 7 octobre 2019 par le Conseil d'État (décision n° 432615 du 4 octobre 2019) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Casden Banque populaire, portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des articles 1^{er}, 4, 6 et 7 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.

Dans sa décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020, le Conseil constitutionnel a, sous une réserve d'interprétation, déclaré conformes à la Constitution 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 du 18 décembre 2015 précitée. Il a également déclaré conforme à la Constitution la seconde phrase du même alinéa.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – La compétence fiscale de la Nouvelle-Calédonie

La Nouvelle-Calédonie dispose d'une compétence ancienne en matière fiscale, qui a été systématiquement prévue par ses statuts depuis 1957 et est actuellement définie au 1^o de l'article 22 de la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie¹.

¹ Le 1^o de l'article 22 de la loi du 19 mars 1999 dispose que la Nouvelle-Calédonie est compétente en matière d'« Impôts, droits et taxes perçus au bénéfice de la Nouvelle-Calédonie ; création ou affectation d'impôts et taxes au profit de fonds destinés à des collectivités territoriales, d'établissements publics ou d'organismes chargés d'une mission de service public ; création d'impôts, droits et taxes au bénéfice des provinces, des communes, des

L'article 99 de la loi organique du 19 mars 1999 précise que les « *règles relatives à l'assiette et au recouvrement des impôts, droits et taxes de toute nature* » sont fixées par le congrès de la Nouvelle-Calédonie au moyen de « *lois du pays* » qui « *ont force de loi* »².

La Nouvelle-Calédonie est ainsi assimilée à un territoire étranger en matière fiscale³. Pour éviter les situations de double imposition pouvant résulter de cette situation, le gouvernement de la République française et le conseil du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie ont conclu en 1983 une convention fiscale bilatérale sur le modèle de celle conclue par la France avec d'autres États⁴.

2. – L'imposition des entreprises disposant d'un établissement stable en Nouvelle-Calédonie

Toute entreprise qui exerce au moins une partie de son activité sur le territoire calédonien par le biais d'un établissement stable est imposable en Nouvelle-Calédonie à raison des bénéfices provenant de l'activité de cet établissement.

Les entreprises ayant un établissement stable sur le territoire de la Nouvelle-Calédonie sont assujetties à l'impôt sur les sociétés et activités métallurgiques ou minières, prévu à l'article 1^{er} du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie (CINC). Le premier alinéa de l'article Lp. 15 du CINC précise que « *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* ». Le bénéfice imposable est défini aux articles 16 et suivants du CINC. L'article 21 du CINC détermine les principes généraux relatifs aux charges déductibles.

Les entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie sont également soumises, en vertu du paragraphe I de l'article Lp. 45.34 du CINC, à la

établissements publics de coopération intercommunale ; réglementation relative aux modalités de recouvrement, au contrôle et aux sanctions ».

² L'article 107 de la loi organique du 19 mars 1999 dispose : « *Les lois du pays ont force de loi dans le domaine défini à l'article 99* ».

³ CE 30 décembre 2002, n° 215459, *Cordier et Monnet* : *RJF* 3/03 n° 275, conclusions Stéphane Austry *BDCF* 3/03 n° 33 ; dans le même sens CE, 5 février 2001, n° 215592, *Zucchet* : *RJF* 4/01 n° 459.

⁴ Dans sa décision n° 83-160 DC du 19 juillet 1983, *Loi portant approbation d'une convention fiscale avec le territoire d'outre-mer de la Nouvelle-Calédonie et dépendances*, le Conseil constitutionnel a jugé que cette convention est de droit interne.

contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués (CAIS), instituée par la loi du pays n° 2014-17 du 31 décembre 2014.

Enfin, les entreprises disposant d'un établissement stable sur le territoire de la Nouvelle-Calédonie sont assujetties à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) prévu à l'article 550 du CINC.

3. – La déductibilité des charges supportées par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie

a. – Avant l'entrée en vigueur de la loi du 18 décembre 2015

* Comme tous les territoires fiscaux, la Nouvelle-Calédonie est confrontée, de par son autonomie fiscale, aux difficultés résultant des échanges intragroupes. Ces échanges, qui représentent plus de la moitié du commerce international des biens et services, sont parfois l'occasion pour des sociétés liées de transférer les bénéfices vers un établissement situé sur un territoire fiscal plus avantageux en diminuant corrélativement les bénéfices dégagés par les établissements situés sur un territoire où l'imposition est plus forte.

Pour cela, les sociétés liées peuvent jouer sur les prix de transfert, c'est-à-dire les prix retenus à l'occasion de leurs échanges de biens et de services. Elles peuvent le faire au moyen de ventes à prix insuffisant ou au contraire à un prix excessif, de redevances d'un taux excessif, d'abandons de créances injustifiées ou de charges communes mal réparties⁵. L'objectif est alors de diminuer le bénéfice de l'établissement ou de la société situé dans un État à fiscalité forte et d'augmenter corrélativement celui de l'établissement ou de la société situé dans un État à la fiscalité plus avantageuse.

Pour répondre à ces difficultés, la Nouvelle-Calédonie dispose de règles de déductibilité des charges spécifiques pour les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie. Leur objet est d'éviter que les frais et charges facturés, par les sièges sociaux ou les directions situés sur le territoire métropolitain ou dans un autre État, à leurs établissements situés en Nouvelle-Calédonie soient l'occasion de transférer, hors du territoire calédonien, une part des bénéfices.

⁵ Maurice Cozian, Florence Deboissy et Martial Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 2018-2019, 42^{ème} éd., p. 532 et s.

* Avant l'entrée en vigueur de la loi du 18 décembre 2015 dont certaines dispositions faisaient l'objet de la présente QPC, l'article 21 du CINC, qui est relatif aux principes généraux de déduction des charges pour la détermination du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés, prévoyait que *« les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie peuvent, sur justification, déduire du montant de leur bénéfice imposable, la quote-part des frais et charges de toute nature afférente aux activités exercées en Nouvelle-Calédonie, supportées au lieu du siège social ou de la direction »*. Il précisait que *« ces frais peuvent être réintégrés dans les bénéfices imposables dans la mesure où ils sont excessifs et où la preuve n'a pas été apportée qu'ils ont été engagés dans l'intérêt direct de l'entreprise. Lorsqu'ils augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices imposables ou que leur montant excède celui de ces bénéfices, l'administration peut demander à l'entreprise de justifier que ces frais sont nécessités par sa gestion. Les entreprises sont tenues de fournir, à l'appui de la déclaration de leurs résultats de chaque exercice, un relevé de ces frais »*.

Cette dernière obligation déclarative a été étendue aux frais généraux facturés aux filiales calédoniennes par des sociétés mères métropolitaines ou étrangères par la loi du pays n° 2012-3 du 15 février 2012 portant diverses dispositions d'ordre fiscal. Ainsi, dans sa rédaction résultant de cette loi, le paragraphe V de l'article 21 du CINC s'applique *« également aux frais généraux facturés aux sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés en Nouvelle-Calédonie, par les sociétés mères non imposables à cet impôt en Nouvelle-Calédonie, lorsque ces dernières détiennent, directement ou indirectement, au moins 10 % du capital de l'entreprise imposée en Nouvelle-Calédonie »*.

Enfin, la loi du pays n° 2011-8 du 28 décembre 2011 a complété l'article 21 du CINC d'un paragraphe VI pour prévoir que, sauf à ce que le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré, n'était pas admise la déduction de certaines charges⁶ payées ou dues par une personne physique ou morale établie en Nouvelle-Calédonie à une personne physique ou morale qui, établie ou domiciliée hors de la Nouvelle Calédonie, est soumise à un régime fiscal privilégié.

⁶ Il s'agit des *« intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication ou droits analogues ou les rémunérations pour services rendus »*.

b. – Le plafonnement de la déductibilité des frais généraux supportés par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie (les dispositions renvoyées)

* Adoptée à la suite de mouvements populaires de protestation contre le coût de la vie et les inégalités économiques et sociales qui ont conduit à l'adoption, le 12 juin 2012, des « *Accords économiques et sociaux* », la loi du pays du 18 décembre 2015 a plafonné le montant déductible des frais généraux que les établissements situés en Nouvelle-Calédonie paient à leur direction ou à leur siège social situé hors du territoire néo-calédonien.

Il s'est alors agi de viser plus spécifiquement ce qui est appelé « *les frais de siège* », c'est-à-dire les frais qu'un établissement peut être amené à payer à son siège social ou à sa direction en rémunération de prestations diverses qui peuvent recouvrir notamment des services d'administration générale, d'assistance administrative, comptable, juridique, financière, informatique ou de ressources humaines.

L'exposé des motifs du projet de loi du pays, tout comme l'ensemble des travaux et débats parlementaires, justifie ce plafonnement par la lutte contre l'évasion fiscale, et notamment les transferts de bénéficiaires, ainsi que par le fait que les contrôles et les redressements de ce type de frais sont malaisés pour l'administration fiscale⁷.

* À cette fin, l'article 1^{er} de la loi du pays du 18 décembre 2015 modifie le paragraphe V de l'article 21 du CINC pour instituer un plafonnement de la déductibilité des frais généraux afférents à l'activité exercée en Nouvelle-Calédonie pour les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie. La déduction des frais généraux n'est désormais admise que dans la limite de 5 % du montant des services extérieurs⁸. La notion de services extérieurs se retrouve dans le plan comptable (les comptes 61 et 62 relatifs aux charges étant intitulés « *services extérieurs* » et « *autres services extérieurs* »).

⁷ Selon le rapport du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie sur le projet de loi, « *Les enjeux financiers en cause sont importants. Bien que les entreprises déclarant des frais de siège ne représentent qu'1 % de l'effectif des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés et que les chiffres soient toujours à prendre avec précaution, les frais de siège sont estimés par l'administration fiscale à 10 milliards de francs CFP pour 2012 et 7 milliards pour 2013* » (rapport n° 44/GNC du 20 octobre 2015).

⁸ Ainsi, le plafond de 5 % n'est pas défini au regard du montant global de ces frais généraux, mais par rapport au montant des services extérieurs. Cette particularité est fondée, dans le rapport du Gouvernement du 20 octobre 2015 précité, sur le fait que la référence aux services extérieurs serait plus cohérente au regard de la proportionnalité constatée entre les frais de siège et les services extérieurs.

Ces dispositions dérogent ainsi au a du paragraphe I du même article 21, qui permet de déduire du bénéfice soumis à l'impôt les « *frais généraux de toute nature* » sans aucun plafonnement.

En application du huitième alinéa du paragraphe V de l'article 21, ce plafonnement s'applique également aux frais généraux acquittés par une société imposable en Nouvelle-Calédonie à une société qui n'y est pas imposable et avec laquelle elle est liée. Selon ce même article, « *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* ». Est ainsi visé l'ensemble des établissements situés sur le territoire de Nouvelle-Calédonie et entretenant une relation de dépendance avec des entreprises situées hors de ce territoire.

En cas de dépassement du plafond de déductibilité, les frais sont réintégrés dans le bénéfice imposable à hauteur de la quote-part excédentaire.

Par ailleurs, cette déductibilité est subordonnée à la condition que les frais en cause aient été engagés dans l'intérêt direct des entreprises situées en Nouvelle-Calédonie, ainsi qu'à la production d'un relevé des frais généraux encourus et d'un état de détermination de la fraction déductible de ces frais conformes à des modèles établis par l'administration.

Les articles 2 et 4 de la loi du pays du 18 décembre 2015 modifient les articles 529, 551 et 553 du CINC afin de prévoir que le plafonnement de la déductibilité des frais généraux prévu au paragraphe V de l'article 21 s'applique également pour la détermination de l'assiette de l'IRVM. Dans la mesure où l'article Lp. 45.34 renvoie à l'article 551, cette modification affecte de manière similaire l'assiette de la CAIS.

L'article 6 de cette même loi prévoit que ses dispositions sont précisées par des arrêtés du gouvernement et son article 7 prévoit qu'elles entrent en vigueur le jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel* de la Nouvelle-Calédonie et s'appliquent donc aux exercices comptables en cours à la date de son entrée en vigueur.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Casden Banque populaire disposait d'un établissement stable en Nouvelle-Calédonie, au titre duquel elle était assujettie à l'impôt sur les sociétés, à la CAIS et à l'IRVM.

Sur le fondement de dispositions issues de la loi du pays du 18 décembre 2015, l'administration fiscale a refusé la déduction d'une partie des frais généraux engagés par l'établissement situé en Nouvelle-Calédonie et l'a réintégré dans l'assiette de la CAIS due au titre de l'année 2015 et dans celle de l'IRVM dû au titre des années 2015 et 2016.

Le 14 décembre 2018, la société Casden Banque populaire a présenté une réclamation auprès des services fiscaux de la Nouvelle-Calédonie afin d'obtenir le dégrèvement des suppléments de CAIS et d'IRVM résultant de cette réintégration. L'administration a fait droit à cette demande en ce qui concerne les suppléments d'IRVM mais a rejeté la demande concernant les suppléments de CAIS.

La société a alors saisi le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie d'une requête tendant à la décharge de ces suppléments de CAIS et, à cette occasion, a soulevé la question de la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des articles 1^{er}, 2, 4, 6 et 7 de la loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015.

Cette question a été transmise au Conseil d'État qui, par la décision précitée du 4 octobre 2019, l'a renvoyée au Conseil constitutionnel en la restreignant aux dispositions des articles 1^{er}, 4, 6 et 7 de la loi du pays du 18 décembre 2015 au motif que « *le moyen tiré de ce qu'elles portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment au principe d'égalité devant la loi garanti par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – Les griefs et la restriction du champ de la QPC

* En premier lieu, la société Casden Banque populaire soutenait que le plafonnement de la déductibilité des frais généraux engagés par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie portait atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques en instituant une différence de traitement qui ne reposait sur aucun critère objectif et rationnel en

rapport avec l'objet de la loi. Selon elle, le dispositif reposait sur une présomption irréfragable de fraude, dès lors que les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie ne disposaient d'aucune possibilité d'obtenir la prise en compte de l'intégralité de leurs frais en établissant qu'ils n'ont pas été engagés dans un but d'évasion fiscale.

En deuxième lieu, la société requérante faisait valoir que la réintégration dans le résultat comptable de la part non déductible des frais généraux conduisait à une triple imposition, résultant du cumul de l'impôt sur les sociétés, de la CAIS et du fait que ces charges non déductibles étaient considérées comme des produits et imposées comme tels au niveau de la direction ou du siège social. Il arguait qu'une telle imposition était confiscatoire.

En troisième lieu, la requérante soutenait que, en s'appliquant aux exercices comptables en cours lors son entrée en vigueur, le plafonnement contesté présentait un caractère rétroactif contraire à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

En dernier lieu, la société requérante estimait que la loi du pays du 18 décembre 2015 était entachée d'incompétence négative dès lors qu'elle renvoyait à un arrêté le soin de définir la notion de « *services extérieurs* ». Une partie intervenante, la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie, ajoutait que cette incompétence négative affectait le droit de propriété et la liberté d'entreprendre.

* Conformément à ce que demandait le requérant dans sa QPC, le Conseil d'État avait renvoyé au Conseil constitutionnel les dispositions contestées de la loi du pays du 18 décembre 2015, y compris lorsqu'elles modifiaient des articles du CINC.

Comme il l'a déjà fait à plusieurs reprises⁹, le Conseil constitutionnel a considéré, s'agissant des articles 1^{er} et 4 de la loi du pays du 18 décembre 2015 qui modifiaient les articles 21, 551 et 553 du CINC, qu'il était saisi des dispositions introduites par la loi du pays du 18 décembre 2015 au sein de ces articles du CINC. Par ailleurs, concernant la version de ces articles, il découlait nécessairement du renvoi opéré par le Conseil d'État qu'il s'agissait de la version résultant de cette même loi du pays.

⁹ Décisions n° 2016-604 QPC du 17 janvier 2017, *Société Alinéa (Application dans le temps de la réforme du régime du report en arrière des déficits pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés)* ; n° 2017-623 QPC du 7 avril 2017, *Conseil national des barreaux (Secret professionnel et obligation de discrétion du défenseur syndical)* ; n° 2017-624 QPC du 16 mars 2017, *M. Sofiyon I. (Assignations à résidence dans le cadre de l'état d'urgence II)* ; décision n° 2019-774 QPC du 12 avril 2019, *Société Magenta Discount et autre (Contrôle des prix et des marges en Nouvelle-Calédonie)*.

En outre, au regard des griefs de la société requérante, le Conseil constitutionnel a restreint le champ de la QPC aux 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 CINC dans sa rédaction résultant de la loi du pays du 18 décembre 2015 et à la seconde phrase du même alinéa.

B. – Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

1. – La jurisprudence constitutionnelle

*Aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789 : « *La loi ... doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *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* »¹⁰.

Aux termes de 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 vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le Conseil constitutionnel considère que 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 publiques¹¹.

* Le Conseil a eu régulièrement à connaître de dispositifs relatifs à la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales¹² et a développé une jurisprudence spécifique aux

¹⁰ Cf., par exemple, décision n° 2019-782 QPC du 17 mai 2019, *Mme Élise D. (Déductibilité de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune des dettes du redevable à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées)*, paragr. 8.

¹¹ Cf., par exemple, décision n° 2017-654 QPC du 28 septembre 2017, *Société BPCE (Impossibilité du report de l'imputation de crédits d'impôt d'origine étrangère)*, paragr. 6.

¹² La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales constitue un objectif de valeur constitutionnelle : décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, cons. 52.

présomptions instaurées par le législateur afin d'établir une imposition dans le but de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales.

Dans une décision du 26 novembre 2010, le Conseil a validé les dispositions de l'article 155 A du code général des impôts en jugeant que ces dispositions prévoient « *dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'é luder l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels* »¹³.

De même, dans la décision du 21 janvier 2011, saisi des dispositions de l'article 168 du même code qui prévoient une taxation forfaitaire en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, le Conseil a jugé : « *en cas de disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés d'un contribuable, la possibilité de porter la base d'imposition à l'impôt sur le revenu de ce dernier à un montant forfaitaire en appliquant un barème à certains éléments révélateurs de son train de vie ; qu'une telle disproportion est établie "lorsque la somme forfaitaire qui résulte de l'application du barème et de la majoration prévus aux 1 et 2 de l'article 168 excède d'au moins un tiers, pour l'année de l'imposition, le montant du revenu net global déclaré y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement" ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale ; qu'il a institué, entre les contribuables ayant un train de vie disproportionné par rapport à leurs revenus déclarés et les autres contribuables, une différence de traitement en rapport direct avec l'objet de la loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être rejeté* »¹⁴.

Puis, sur le fondement de l'égalité devant les charges publiques, le Conseil, d'une part, a censuré le 2 de cet article 168 au motif qu'il prévoit : « *"La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50 % lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois la limite mentionnée au 1 et lorsque le contribuable a disposé de plus de six éléments du train de vie figurant au barème" ; qu'en ne se fondant plus sur le barème fixé au 1 pour évaluer la base d'imposition dès lors qu'un certain nombre des éléments de train de vie utilisés pour définir l'assiette est dépassé, le*

¹³ Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, M. Pierre-Yves M. (*Lutte contre l'évasion fiscale*), cons. 4.

¹⁴ Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, Mme Danièle B. (*Évaluation du train de vie*), cons. 4.

législateur a retenu un critère qui n'est ni objectif ni rationnel et fait peser, le cas échéant, sur certains contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ». D'autre part, il a validé le reste du dispositif au moyen d'une réserve en jugeant que « le contribuable est autorisé, en application du 3 du même article, à "apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie" ; qu'il peut ainsi contester l'évaluation forfaitaire faite par l'administration en apportant la preuve de la manière dont il a pu financer le train de vie ainsi évalué, sans qu'il soit nécessaire pour lui de prouver la manière dont il a financé chacun des éléments retenus pour cette évaluation ; que ces dispositions du 3 de l'article 168 ne sauraient toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable soumis à la procédure de l'article 168 puisse être mis à même de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement ».

Dans une décision du 16 septembre 2011, le Conseil était saisi de dispositions qui réservent l'exemption de la taxe forfaitaire de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales à celles dont le siège est situé en France ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France, soit une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, soit un traité leur permettant de bénéficier du traitement fiscal des entités françaises équivalentes. Il a jugé « qu'en instituant la taxe forfaitaire de 3 % prévue aux articles 990 D et 990 E, le législateur a entendu dissuader les contribuables assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune d'échapper à une telle imposition en créant, dans des États n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, des sociétés qui deviennent propriétaires d'immeubles situés en France ; qu'ainsi, il a voulu assurer la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ; que, pour ce faire, il a notamment prévu, dans le 3° de l'article 990 E, d'exempter de la taxe les entreprises qui communiquent annuellement à l'administration fiscale ou prennent et respectent l'engagement de le faire sur sa demande des informations sur la situation et la consistance des immeubles possédés en France, l'identité et l'adresse des actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux et la justification de leur résidence fiscale ; qu'ainsi, au regard des possibilités de contrôle de l'administration, ces entreprises se trouvent dans une situation différente de celles qui, n'étant pas soumises aux mêmes règles de transmission d'informations, ne présentent pas les mêmes garanties ; que le législateur a donc institué une différence de traitement en rapport direct avec l'objet

de la loi ; qu'il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; qu'en conséquence, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration de 1789 par le 3° de l'article 990 E du code général des impôts doit être écarté »¹⁵.

Dans la décision du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a censuré des dispositions prévoyant que la valeur retenue pour déterminer le gain net de cession de valeurs mobilières ayant fait l'objet de donations dans les dix-huit mois précédant la cession était leur valeur d'acquisition par le donateur : « *Considérant qu'il ressort des travaux préparatoires que le législateur a entendu faire obstacle à des montages juridiques destinés à éluder l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières ; qu'il a, à cette fin, prévu d'assujettir le donataire de valeurs mobilières cédées à titre onéreux dans les dix-huit mois suivant la donation à l'imposition sur les plus-values en retenant comme valeur de référence non plus la valeur des titres lors de la mutation à titre gratuit mais la valeur de ces titres lors de leur acquisition ou souscription par le donateur, augmentée des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit, excepté lorsque cette valeur est inférieure à celle retenue lors de la donation ; [...] Considérant que les dispositions contestées font peser sur les donataires de valeurs mobilières une imposition supplémentaire qui est sans lien avec leur situation mais est liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières ; que le critère de la durée séparant la donation de la cession à titre onéreux des valeurs mobilières est à lui seul insuffisant pour présumer de manière irréfragable que la succession de ces deux opérations est intervenue à la seule fin d'éluder le paiement de l'imposition des plus-values ; que le législateur n'a donc pas retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi ; que, par suite, il a méconnu les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 »¹⁶.*

Dans la décision du 20 janvier 2015, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur des dispositions qui privaient certains contribuables de régimes de faveur : les unes excluaient du régime fiscal des sociétés mères les dividendes reçus d'une filiale établie dans un État ou un territoire non coopératif (ETNC), les autres excluaient du régime des plus ou moins-values à long terme les cessions de titres de participation de sociétés domiciliées dans un ETNC.

Au regard des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel a alors jugé : « *Considérant, en premier lieu, qu'en adoptant les dispositions*

¹⁵ Décision n° 2011-165 QPC du 16 septembre 2011, *Société HEATHERBRAE LTD (Exemption de la taxe forfaitaire sur les immeubles détenus par des personnes morales)*, cons. 5.

¹⁶ Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons. 23 et 24.

contestées, le législateur a entendu lutter contre les "paradis fiscaux" ; qu'il a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs ; que ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; que le législateur a institué, entre les contribuables qui perçoivent des produits de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif ou qui réalisent des plus-values à l'occasion de la cession de titres de ces dernières et les autres contribuables, une différence de traitement fondée sur des critères en rapport direct avec l'objet de la loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté ; / Considérant, en second lieu, que le niveau d'imposition susceptible de résulter, au titre de la loi fiscale française, de l'application des dispositions contestées n'est pas tel qu'il en résulterait une imposition confiscatoire ; que les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif, notamment aux articles 125 A, 182 A bis et 182 B du code général des impôts, le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire ; que, sous cette réserve, elles ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques »¹⁷.

Dans la décision du 25 novembre 2016, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions instituant un taux d'imposition spécifique (fixé à 75 %) pour la retenue à la source sur les produits distribués dans un ETNC, sous réserve que la présomption irréfragable de fraude fiscale ainsi établie puisse être renversée : « *En adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les "paradis fiscaux". Il a ainsi poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des personnes qui réalisent des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs. Ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle. Toutefois ces dispositions ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve de ce que les distributions de produits dans un État ou un territoire non coopératif n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de*

¹⁷ Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, *Association française des entreprises privées et autres (Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs)*, cons. 9 et 10.

revenus dans un tel État ou territoire. Sous cette réserve, les dispositions contestées ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques »¹⁸.

De même, dans sa décision du 6 octobre 2017, le Conseil constitutionnel a jugé, s'agissant de l'imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié, que « *les dispositions contestées ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à prouver, afin d'être exempté de l'application de l'article 123 bis, que la participation qu'il détient dans l'entité établie ou constituée hors de France n'a ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude ou d'évasion fiscales, la localisation de revenus à l'étranger »¹⁹.*

C'est également sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques que le Conseil constitutionnel a examiné, dans sa décision du 15 décembre 2017, les dispositions relatives à l'assujettissement du constituant d'un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune. Le Conseil a jugé : « *En adoptant les dispositions contestées applicables aux biens ou droits placés dans un trust, le législateur a instauré, à des fins de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, une présomption de rattachement au patrimoine du constituant de ces biens, droits ou produits. Le législateur a ainsi tenu compte de la difficulté, inhérente aux trusts, de désigner la personne qui tire une capacité contributive de la détention de tels biens, droits ou produits. Ce faisant, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qu'il a poursuivi. / Les dispositions contestées ne sauraient toutefois, sans que soit méconnue l'exigence de prise en compte des capacités contributives du constituant ou du bénéficiaire réputé constituant du trust, faire obstacle à ce que ces derniers prouvent que les biens, droits et produits en cause ne leur confèrent aucune capacité contributive, résultant notamment des avantages directs ou indirects qu'ils tirent de ces biens, droits ou produits »²⁰.*

C'est toujours sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques que le Conseil constitutionnel a censuré des dispositions tendant à permettre

¹⁸ Décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016, *Société Eurofrance (Retenue à la source de l'impôt sur les revenus appliquée aux produits distribués dans un État ou territoire non coopératif)*, paragr. 8.

¹⁹ Décision n° 2017-659 QPC du 6 octobre 2017, *Époux N. (Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié II)*, paragr. 7. Dans le même sens : décision n° 2016-614 QPC du 1^{er} mars 2017, *M. Dominique L. (Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié)*.

²⁰ Décision n° 2017-679 QPC du 15 décembre 2017, *M. Jean-Philippe C. (Assujettissement du constituant d'un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune)*, paragr. 7 et 8.

d'ajouter à la liste des ETNC certains États et territoires non membres de l'Union européenne ne présentant pas de garanties suffisantes en matière d'échange automatique d'informations avec la France. Après avoir relevé que de nombreuses opérations réalisées par les personnes localisées dans ces États et territoires sont soumises à des mesures fiscales particulières, le Conseil a jugé *« que, selon les informations communiquées par le Gouvernement, la France n'a, à ce jour, conclu aucune convention bilatérale comportant une clause particulière sur l'échange automatique d'informations répondant aux conditions posées par les dispositions contestées ; qu'en conséquence, en application de ces dispositions, un nombre important d'États et de territoires sera susceptible, en l'absence de conventions passées au 1^{er} janvier 2016 ou en l'absence d'engagement de passer de telles conventions ou en l'absence d'interprétations des conventions existantes comme permettant l'échange automatique d'informations, de figurer sur cette liste des États et territoires non coopératifs ; qu'en l'état, les conséquences qui résultent des nouveaux critères d'inscription d'un État ou d'un territoire sur cette liste revêtent, pour les entreprises qui y ont une activité, un caractère disproportionné à l'objectif poursuivi et sont de nature à entraîner une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »*²¹.

* Il résulte de cet exposé jurisprudentiel, en premier lieu, qu'en matière fiscale, le Conseil constitutionnel admet des présomptions diverses poursuivant un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales lorsqu'elles sont fondées sur des critères objectifs et rationnels qui peuvent résulter, en particulier, soit de la localisation des personnes visées dans des ETNC, soit de la difficulté de l'administration à appréhender certains montages ou situations juridiques qui sont de nature à laisser présumer une fraude (trusts, disproportion marquée entre les revenus déclarés et le train de vie), soit encore de la détermination de critère précis permettant de présumer une fraude ou une évasion fiscale (article 155 A du CGI).

En deuxième lieu, et comme le rappelle le commentaire de la décision n° 2014-437 QPC précitée, *« de telles présomptions, lorsqu'elles revêtent un caractère irréfragable, peuvent méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques dans la mesure où elles peuvent conduire à ce que l'impôt soit déterminé selon des critères sans lien avec l'appréciation des facultés contributives »*, ce qui conduit alors le Conseil à formuler une réserve d'interprétation prévoyant que le contribuable a la possibilité de faire échec à cette présomption en démontrant l'absence de fraude ou d'évasion fiscales.

²¹ Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, cons. 51.

2. – L'application à l'espèce

Après avoir décrit l'objet des dispositions contestées qui est de plafonner, à 5 % du montant des services extérieurs, le montant déductible des frais généraux payés par une entreprise installée en Nouvelle-Calédonie à une entreprise située hors de ce territoire et à laquelle elle est liée (paragr. 16), le Conseil constitutionnel a constaté que ces dispositions « *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* » (paragr. 17).

Tout d'abord, pour examiner la constitutionnalité de cette différence de traitement, le Conseil constitutionnel s'est attaché à identifier l'objectif poursuivi par le législateur du pays. À cette fin, et alors que, dans leurs écritures devant le Conseil constitutionnel, le congrès et le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie faisaient valoir divers objectifs, le Conseil s'est appuyé sur les travaux préparatoires de la loi du pays du 18 décembre 2015 desquels il ressortait clairement 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* » (paragr. 18).

Le Conseil en a donc conclu que le législateur a « *poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* » (même paragr.) et qu'il a, pour ce faire, « *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* » (paragr. 19).

C'est à l'aune de cet objectif que le Conseil a, ensuite, examiné l'objectivité et la rationalité des critères retenus par le législateur du pays. À ce titre, il a jugé que le législateur du pays « *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* » et qu'« *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 bénéfiques » (paragr. 20). Ainsi, la localisation à l'étranger et le montant des frais sont apparus au Conseil comme des critères objectifs et rationnels permettant d'instituer une présomption de fraude fiscale.

Toutefois, confronté à une telle présomption, le Conseil a vérifié qu'elle n'était pas de nature à méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques en conduisant, par son caractère irréfragable, à déterminer l'impôt selon des critères sans lien avec l'appréciation des facultés contributives. C'est pourquoi, dans la suite de sa jurisprudence citée plus haut, le Conseil constitutionnel a formulé une réserve d'interprétation précisant que les dispositions litigieuses *« 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 bénéfiques »* (paragr. 21).

En définitive, le Conseil a jugé que c'est uniquement sous cette réserve que *« les dispositions contestées, qui ne conduisent par ailleurs pas à une imposition confiscatoire, ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant les charges publiques »* (même paragr.). Ce faisant, le Conseil s'est inscrit dans la droite ligne de ses décisions antérieures relatives à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, dans lesquelles il a exclu, par des réserves d'interprétation, que les contribuables soient soumis à une présomption irréfragable de fraude.

Par conséquent, sous la réserve d'interprétation précédemment évoquée, relative à la première phrase du premier alinéa du paragraphe V de l'article 21 du CINC, le Conseil constitutionnel, après avoir écarté les autres griefs²², a déclaré conformes à la Constitution les dispositions contestées.

²² En particulier en transposant aux lois du pays de la Nouvelle-Calédonie (paragr. 22) sa jurisprudence selon laquelle *« 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 »*, voir décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, *Société Praxair SAS (Contribution au service public de l'électricité)*.