

Chronique

de jurisprudence constitutionnelle financière et fiscale



Jean-Luc PISSALOUX

Professeur à l'Institut d'Études Politiques de Lyon



Jacques Buisson

Ancien professeur à l'Université René-Descartes

Sont ici commentées des décisions rendues, soit dans le cadre du contrôle de constitutionnalité de l'article 61 de la Constitution, soit dans celui de l'article 61-1 de celle-ci (questions prioritaires de constitutionnalité). Dans la première catégorie, sont successivement analysées les décisions : 795 DC du 20 décembre 2019 (Loi de financement de la sécurité sociale pour 2020), et 796 DC du 27 décembre 2019 (Loi de finances pour 2020). Dans la seconde, sont commentées les décisions suivantes : 814 QPC du 22 novembre 2019, *Société Prato Corbara* et 819 QPC du 7 janvier 2020, *Société Casden Banque populaire*.

Décisions DC :

Décision n° 2019-795 DC du 20 décembre 2019, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2020

Les députés et sénateurs requérants critiquaient, outre la procédure d'adoption de la loi, dix de ses articles.

Après avoir écarté les griefs tirés de ce que la LFSS aurait été adoptée selon une procédure irrégulière, le Conseil a censuré l'article 8 de la loi déférée ; cette disposition vise à neutraliser, à partir de 2021, dans le calcul des cotisations dues par les employeurs, certains effets du dispositif de bonus-malus conduisant à moduler le taux de leurs contributions à l'assurance chômage en fonction notamment du nombre de contrats de travail de courte durée. Or cette disposition est étrangère au domaine des lois de financement de la sécurité sociale : elle se borne en effet à compléter une réforme de la seule assurance chômage (loi du 5 septembre 2018) et ses effets sur les recettes de la sécurité sociale sont trop in-

directs pour qu'elle puisse être rattachée à une LFSS. Elle n'est en conséquence pas conforme à la Constitution.

Le Conseil a admis, sous une réserve d'interprétation, la conformité à la Constitution d'une contribution à la charge des entreprises exploitant certains produits de santé (produits inscrits sur la liste de l'article L .165-1 du code de la sécurité sociale et pris en charge par les régimes obligatoires d'assurance maladie), contribution prévue à l'article 23 de la loi déférée. L'assiette de cette contribution due par les exploitants de certains dispositifs médicaux est définie comme le montant remboursé par l'assurance maladie au cours d'une année au titre des dispositifs médicaux en cause, minoré des remises consenties par les exploitants. Toutefois selon le Conseil, le montant remboursé ne saurait être interprété comme incluant la majoration versée par l'assurance maladie aux établissements de santé lorsqu'ils ont payé à l'exploitant un prix inférieur au tarif de responsabilité ; cette majoration

est en effet sans lien avec les facultés contributives des exploitants de dispositifs médicaux, puisque ces derniers ne perçoivent qu'un prix net de cette majoration.

Le Conseil a par ailleurs validé un certain nombre de dispositions.

L'article 15 de la loi déférée est relatif à la taxation de certaines boissons alcoolisées. Il étend aux boissons aromatisées à base de vin la taxe sur les boissons constituées par un mélange de boissons alcooliques et de boissons non alcoolisées sucrées. Les requérants reprochaient à ce texte de ne pas être accessible et intelligible en raison notamment du renvoi à des règlements européens. Selon le Conseil, « il ne saurait résulter du seul renvoi à des règlements européens l'inintelligibilité d'un texte législatif », le grief ne pouvant dès lors qu'être écarté.

L'article 42 autorise la fixation par arrêté ministériel d'un prix maximal de vente de certains produits de santé utilisés

par les établissements de santé. Les requérants soutenaient que ce dispositif contreviendrait à la liberté économique des entreprises et à la libre concurrence, ainsi qu'au principe de libre accès à la commande publique. Le Conseil a rejeté ces arguments : la protection de la santé, l'équilibre financier de la sécurité sociale sont des exigences de valeur constitutionnelle ; de plus, l'atteinte portée à la liberté d'entreprendre ne revêt pas un caractère disproportionné, les entreprises ayant toujours la possibilité de fixer leur prix à un niveau inférieur au plafond défini par arrêté.

L'article 81 de la loi déferée fixe à 0, 3% pour l'année 2020 la revalorisation de certaines prestations et pensions servies par les régimes obligatoires de base de sécurité sociale et maintient cette revalorisation au niveau de l'inflation pour les pensions servies aux assurés dont le montant total est inférieur ou égal à 2000 euros par mois. Selon le Conseil, le législateur a entendu, à la fois, assurer la maîtrise des dépenses sociales et préserver le pouvoir d'achat de la majorité des retraités et des bénéficiaires de pensions d'invalidité (77%). Ce dispositif exceptionnel et limité repose sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi et ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

In fine, le Conseil a censuré des cavaliers sociaux, c'est à dire des dispositions étrangères au domaine de la LFSS (création de divers sites internet à caractère social...) et censuré d'office un certain nombre de dispositions comme adoptées en méconnaissance de la règle dite « de l'entonnoir », c'est-à-dire comme introduites en nouvelle lecture sans relation directe avec les dispositions restant en discussion à ce stade de la procédure.

Décision n° 2019-796 DC du 27 décembre 2019, Loi de finances pour 2020

La plupart des dispositions de la loi de finances pour 2020, que les députés et sénateurs requérants avaient critiquées dans leurs recours, ont été jugées conformes à la Constitution par le Conseil constitutionnel. En revanche, s'il a censuré d'office un certain nombre de dispositions soit parce que, par leur objet, elles étaient étrangères au domaine des lois de finances, soit parce qu'elles avaient été introduites en nouvelle lecture sans relation directe avec les dispositions restant alors en discussion en méconnaissance de la règle dite de « l'entonnoir », le Conseil a déclaré non conformes à la Constitution, en tout ou en partie, 2 articles de la loi déferée : l'article 154,

qui permet à l'administration de collecter certaines données sur internet afin de lutter contre la fraude fiscale, et l'article 217, qui instaure un prélèvement sur les droits de mutation à titre onéreux au profit de la Société du Grand Paris.

1.- L'article 154 autorise, à titre expérimental et pour une durée de trois ans, les administrations fiscale et douanière à collecter et à exploiter de manière automatisée les contenus accessibles publiquement sur les sites internet de certains opérateurs de plateforme (dont les réseaux sociaux), aux fins de recherche de manquements (défaut de production de déclaration fiscale, ...) et d'infractions en matière fiscale et douanière.

Selon le Conseil, ces dispositions portent certes atteinte au droit au respect de la vie privée et à la liberté d'expression et de communication, néanmoins elles poursuivent l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Or, les garanties prévues par ce texte de loi permettent de concilier cet objectif et les libertés publiques.

En premier lieu, les traitements de données autorisés par les dispositions contestées ne peuvent être mis en œuvre que pour les besoins de la recherche de certains manquements et de certaines infractions, limitativement énumérés. C'est la gravité du manquement et la difficulté à l'identifier qui justifient le recours à des méthodes particulières d'investigation.

En deuxième lieu, les catégories de données susceptibles d'être collectées et exploitées sont limitées.

En troisième lieu, les personnes concourant à la conception et à la mise en œuvre de ces traitements (agents des administrations fiscales et douanières ayant au moins le grade de contrôleur) sont tenues au secret professionnel.

En quatrième lieu, ne peuvent être conservées que les données strictement nécessaires à une telle constatation, dans la limite d'une année ou, le cas échéant, jusqu'au terme de la procédure pénale, fiscale ou douanière dans le cadre de laquelle elles sont utilisées.

En cinquième lieu, les dispositions contestées prévoient que, lorsque les traitements réalisés permettent d'établir qu'il existe des indices qu'une personne a pu commettre une des infractions ou un des manquements recherchés, les données collectées sont transmises au service compétent de l'administration pour corroboration et enrichissement. Selon le Conseil, aucune procédure pénale, fiscale ou douanière ne peut être engagée si le respect du principe du contra-

dictoire et des droits de la défense n'est pas assuré.

En sixième lieu, les traitements de données en cause sont mis en œuvre dans le respect de la loi du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés.

En dernier lieu, la mise en œuvre des traitements de données, tant lors de leur création que lors de leur utilisation, est proportionnée aux finalités poursuivies.

Compte tenu de ces éléments, le Conseil conclut que le législateur a « assorti le dispositif critiqué de garanties propres à assurer, entre le droit au respect de la vie privée et l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, une conciliation qui n'est pas déséquilibrée ».

Le Conseil constitutionnel a, cependant, prononcé une censure partielle des dispositions contestées.

Dans l'hypothèse où l'administration a mis en demeure le contribuable de produire sa déclaration (art. 1728-1 du CGI), ladite administration a déjà connaissance d'une infraction à la loi fiscale, sans avoir besoin de recourir au dispositif automatisé de collecte de données personnelles ». En effet, en permettant la mise en œuvre du dispositif critiqué pour la simple recherche de ce manquement, il y a une atteinte au droit au respect de la vie privée, « atteinte qui ne peut être regardée comme proportionnée au but poursuivi ».

In fine, selon le Conseil, la pérennisation d'un tel dispositif est susceptible de faire l'objet d'un contrôle de constitutionnalité, sans que puisse s'y opposer l'autorité de chose jugée attachée à la décision commentée.

2.- L'article 217 instaure un prélèvement sur les droits de mutation à titre onéreux des départements franciliens au profit de la Société du Grand Paris (SGP).

Selon le Conseil, ce prélèvement constitue un cavalier budgétaire, adopté selon une procédure contraire à la Constitution, notamment à la LOLF du 1^{er} août 2001.

En effet, le prélèvement prévu est bien un prélèvement sur les recettes des collectivités territoriales que sont les départements d'Ile-de-France et de la ville de Paris. Le prélèvement est certes affecté à la SGP, mais cet établissement public constitue une personne morale distincte de l'État, son autorité de tutelle. Le prélèvement n'a donc pas d'impact direct sur les dépenses budgétaires de l'État ni sur ses recettes.

Selon le Conseil, il ne s'agit pas, en effet, de modifier l'assiette ou le taux d'une

taxe puis d'en tirer les conséquences sur l'affectation du surplus correspondant, mais bien d'effectuer au profit d'une personne morale autre que l'État un prélèvement sur un impôt, qui n'est pas établi au nom de l'État, dont ni le taux ni l'assiette ne sont appelés à changer.

Le cavalier budgétaire est donc bien établi.

Décisions QPC :

Décision n° 2019-814 QPC du 22 novembre 2019, Société Prato Corbara [Conditions d'octroi du crédit d'impôt au titre de certains investissements réalisés en Corse] (Conformité)

Dans sa décision n° 2019-814 QPC du 22 novembre 2019 Société Prato Corbara, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « *Le capital des sociétés doit être entièrement libéré* » figurant à la troisième phrase du quatrième alinéa du 1° du paragraphe I de l'article 244 quater E du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs.

Le Conseil constitutionnel avait en effet été saisi, le 18 septembre 2019, par le Conseil d'État (décision n° 432018 du 16 septembre 2019), d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Prato Corbara et relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des mots précités.

Le 1° du paragraphe I de l'article 244 quater E du CGI, dans la rédaction de l'ordonnance du 25 juillet 2013, fixe les conditions d'éligibilité des petites et moyennes entreprises au crédit d'impôt au titre des investissements réalisés et exploités en Corse : en application de la troisième phrase de son quatrième alinéa en effet, « *Le capital des sociétés doit être entièrement libéré* ».

La société requérante soulevait en l'espèce plusieurs griefs. Elle soutenait d'abord que les dispositions objet de la QPC méconnaissaient les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, dans la mesure où elles instituaient une différence de traitement injustifiée entre les sociétés en subordonnant le bénéfice du crédit d'impôt pour investissement en Corse prévu par l'article 244 quater E du CGI à la libération complète du capital social, appréciée à la clôture de l'exercice de la société réalisant l'investissement ; en effet, dans la mesure où certaines catégories de sociétés commerciales ne sont plus soumises qu'à l'exigence d'un montant minimal de

capital social symbolique, un tel critère de libération complète du capital ne serait pas un critère objectif et rationnel. En outre, selon la société requérante, se placer à la date de clôture de l'exercice comptable pour apprécier si cette condition est satisfaite créerait une différence de traitement injustifiée entre les sociétés selon le moment où elles réalisent leur investissement. Enfin, selon la requérante, la différence de traitement serait sans rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur de favoriser la réalisation de certains investissements en Corse.

Tous ces griefs ont été écartés dans la décision 814 QPC par le Conseil constitutionnel, qui a considéré que celle-ci portait effectivement sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle avait été posée, et donc sur les mots précités « *Le capital des sociétés doit être entièrement libéré* ».

Est-il besoin de rappeler la jurisprudence constitutionnelle constante et bien établie relative au principe d'égalité devant la loi et les charges publiques ?

Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère qu'« *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 ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »¹.

La dernière phrase de ce considérant de principe est du reste rappelée dans la décision 814 QPC du 22 novembre 2019 (par. 5).

Par ailleurs, le Conseil constitutionnel reconnaît au législateur la possibilité de

refuser à un même contribuable la possibilité de cumuler des avantages fiscaux², et il convient de rappeler qu'il n'exerce qu'un contrôle restreint en jugeant qu'il « *n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement* » et qu'il « *ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé* »³.

Au regard de cette jurisprudence constante, le Conseil a pu juger, à titre d'exemples récents, que ne méconnaissait pas les principes d'égalité devant la loi ou devant les charges publiques : le fait de retenir, comme seuil d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés d'un groupe fiscalement intégré, la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe, même si certaines de ces sociétés n'exercent au sein du groupe qu'une fonction d'intermédiation⁴ ; ou encore la différence de traitement instaurée pour l'imposition des plus-values résultant d'échanges de titres, dès lors qu'elles dégagent une proportion significative de liquidité, dépendant du fait que la valeur de la soule versée représente ou non 10 % de la valeur nominale des titres reçus en échange⁵.

Inversement, le juge constitutionnel a estimé que la différence faite par le législateur n'était pas objective et rationnelle au regard du but poursuivi, en jugeant, par exemples, que les critères selon lesquels l'indemnité compensatrice versée à l'occasion de la cessation d'activité d'un agent général d'assurances faisant valoir ses droits à la retraite bénéficiaire d'un régime d'exonération méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques⁶, ou qu'était contraire au principe d'égalité devant la loi la différence de traitement, s'agissant de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, entre les sociétés apparte-

¹ Voir, à titre d'exemple récent, la décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, Société Nexradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – Seuil d'assujettissement), considérant 5. Pour ce qui est de l'obligation de ne pas entraîner de rupture caractérisée, citons simplement la décision récente n° 2017-654 QPC du 28 septembre 2017, Société BPCE (Impossibilité du report de l'imputation de crédits d'impôt d'origine étrangère), par. 6.

² Décision n° 2018-701 QPC du 20 avril 2018, Société Mi Développement 2 (Réintégration de certaines charges financières dans le résultat d'ensemble d'un groupe fiscalement intégré).

³ Décision n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, cons. 20. Cf., récemment, la décision n° 2018-753 QPC du 14 décembre 2018, M. Jean-Guilhem G. (Attribution de la majoration de quotient familial pour enfant mineur en résidence alternée), par. 9.

⁴ Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, Société Nexradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – Seuil d'assujettissement), considérant 8.

⁵ Décision n° 2017-638 QPC du 16 juin 2017, M. Gérard S. (Sursis d'imposition en cas d'échanges de titres avec soule), par. 7.

⁶ Décision n° 2016-587 QPC du 14 octobre 2016, Époux F. (Exonération d'impôt sur le revenu de l'indemnité compensatrice de cessation de mandat d'un agent général d'assurances), par. 5 à 7.

nant à un groupe dans lequel la condition de détention de 95 % fixée par l'article 223 A du CGI est remplie selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale⁷.

En l'espèce, dans sa décision 814 QPC, le Conseil constitutionnel a d'abord rappelé que la spécificité d'une société dont le capital a été intégralement libéré, réside précisément dans le fait qu'elle « dispose de l'intégralité des fonds propres que ses associés s'étaient engagés à lui fournir » (par. 7). Il a ensuite souligné l'objectif poursuivi par le législateur à savoir qu'« en retenant une telle condition de libération intégrale pour bénéficiaire du crédit d'impôt » (il) a entendu réserver l'aide publique à l'investissement aux sociétés dont les associés ont versé, pour les financer, les apports qu'ils avaient souscrits et estimés nécessaires lors de la détermination du capital social » (même par.). Par là-même, le juge constitutionnel a explicité le lien entre le critère auquel est subordonné le bénéfice du crédit d'impôt prévu au 1^o du paragraphe I de l'article 244 quater E du CGI et le souhait du législateur d'encourager les associés à verser effectivement les capitaux qu'ils avaient souscrits, qu'ils s'étaient donc engagés à apporter à la société.

Rappelant ensuite –et ce, en reprenant son considérant classique– le caractère restreint de son contrôle (par. 8), le Conseil constitutionnel souligne qu'« il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé » (même par.). En d'autres termes, le Conseil devait uniquement s'assurer du caractère objectivement rationnel du critère de la libération du capital au regard de l'objet de la loi ; il ne lui appartenait pas d'examiner si un autre critère aurait été plus adéquat. Le Conseil en conclut dès lors que « même si toutes les catégories de sociétés commerciales ne sont pas soumises à une exigence de montant minimal de capital social, le critère retenu par le législateur, qui repose sur les prévisions et les engagements des associés, n'est pas manifestement inapproprié à l'objectif poursuivi par le législateur » (même par. 8). Par conséquent, pour le Conseil, le fait que toutes les sociétés ne sont pas soumises à l'existence d'un montant minimal de capital social à libérer ne fait pas perdre toute rationalité au critère de la libération intégrale du capital, car ce critère signifie que les associés, qui avaient, dès l'origine, au stade de leurs « prévisions » et de leurs « engagements », fixé un montant donné de

capital social considéré comme constituant la base nécessaire au financement de la société, ont bien versé lesdits fonds.

Enfin, le juge constitutionnel fait valoir qu'en application de la jurisprudence constante du Conseil d'État, la condition de libération complète du capital s'apprécie non à la date de réalisation de l'investissement, mais à la clôture de l'exercice comptable au titre duquel l'impôt sur les sociétés est liquidé, car « cette date correspond au fait générateur de l'impôt sur les sociétés sur lequel s'impute le crédit d'impôt » (par. 9).

Au regard de cette motivation, le Conseil constitutionnel juge, dans sa décision 814 QPC du 22 novembre 2019, que la différence de traitement instituée par les dispositions faisant l'objet de la QPC est bien fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de loi, et il écarte dès lors les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (par. 10).

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] (Conformité avec réserve)

La question prioritaire de constitutionnalité, objet de la décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020, et posée par la société Casden Banque populaire, est relative, en premier lieu, à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de certaines dispositions de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie CINC), 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, à savoir : 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 ; et le mot « liées » figurant à la première phrase du huitième alinéa du même paragraphe V et la deuxième phrase du même alinéa.

Elle est, en second lieu, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des mots « majorés 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 ; et des articles 6 et 7 de ladite loi du pays.

Le Conseil constitutionnel avait 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.

Plus précisément, en l'espèce, 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 avait été saisi des dispositions introduites par la loi du pays du 18 décembre 2015 au sein de ces articles du CINC. Par ailleurs, au regard des griefs de la société requérante, le Conseil 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.

Dans sa décision 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.

⁷ Décision n° 2017-629 QPC du 19 mai 2017, Société FB Finance (Taux effectif de la CVAE pour les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés), par. 10.

Pour une bonne compréhension de l'affaire et de la décision 819 QPC, il convient –comme l'a du reste fait le Conseil constitutionnel dans les huit premiers paragraphes de sa décision– de rappeler l'objet des dispositions litigieuses :

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 ».

La société requérante soulevait plusieurs griefs.

Elle soutenait, en premier lieu, 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 (par. 9).

Elle faisait valoir, en deuxième lieu, 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 (par. 10).

Elle prétendait, en troisième lieu, qu'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 (par. 11).

Elle estimait, en quatrième et dernier lieu, 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 », étant observé en outre que, selon une partie intervenante, la société BNP Paribas Nouvelle-Calédonie, cette incompétence négative affectait le droit de propriété et la liberté d'entreprendre (par. 12).

Tous ces griefs ont été écartés par le Conseil constitutionnel dans sa décision 819 QPC.

Il n'apparaît pas nécessaire de rappeler la jurisprudence constante relative aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques rappelée par le Conseil dans les paragraphes 14 et 15 de la décision 819 QPC.

Ajoutons simplement qu'en matière fiscale, le Conseil constitutionnel admet des présomptions diverses poursuivant

un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales lorsque ces présomptions sont fondées sur des critères objectifs et rationnels pouvant notamment résulter, soit de la localisation des personnes visées dans un État ou un territoire non coopératif, soit de la difficulté de l'administration fiscale à appréhender certains montages ou situations juridiques de nature à laisser présumer une fraude (comme la disproportion marquée entre les revenus déclarés et le train de vie), soit encore de la détermination de critères précis permettant de présumer une fraude ou une évasion fiscale (art. 155 A du CGI). En outre, ces 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.

En l'espèce, le Conseil constitutionnel rappelle d'abord (par. 16) que l'objet des dispositions contestées de l'article 21 du CINC 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. Il en déduit 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 » (par. 17).

Il fait valoir ensuite, en s'appuyant sur les 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 » (par. 18).

Il en conclut dès lors 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 » (par. 19). C'est donc à l'aune de cet objectif que le Conseil examine alors le caractère objectif et rationnel des critères retenus par le législateur du pays.

À ce titre, le juge considère que celui-ci « 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 » (par. 20) : selon le Conseil, « 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 » (même par. 20).

Dans la décision 819 QPC, le Conseil constitutionnel considère donc que la localisation à l'étranger et le montant des frais constituent des critères objectifs et rationnels permettant d'instituer une présomption de fraude fiscale.

Cependant, les dispositions litigieuses « ne sauraient, sans porter 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 » (par. 21). C'est sous cette seule réserve que le Conseil juge 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 par.). Ce faisant, il s'inscrit dans le droit fil de sa jurisprudence relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, dans laquelle il exclut, par des réserves d'interprétation, que les contribuables soient soumis à une présomption irréfragable de fraude.

Par conséquent, sous cette réserve d'interprétation 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 griefs⁸, déclare conformes à la Constitution les dispositions contestées. ■

⁸ Voir en particulier le paragraphe 22 de la décision 819 QPC : « 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 ».