N° 432615

Société Casden Banque populaire SA

10^e et 9^e chambres réunies

Séance du 30 septembre 2019

Lecture du 4 octobre 2019

CONCLUSIONS

Mme Anne ILJIC, rapporteure publique

La société Casden Banque populaire SA, qui exerce une activité bancaire, dispose en Nouvelle-Calédonie d'un établissement stable, au titre duquel elle est assujettie à l'impôt sur les sociétés, à la contribution additionnelle à cet impôt au titre des montants distribués et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières institués par ce territoire. Vous savez en effet que la Nouvelle-Calédonie dispose, en vertu de son statut, de la souveraineté fiscale (voyez l'article 22,1° de la loi organique statutaire n° 99-209 du 19 mars 1999), ce qui explique d'ailleurs qu'elle soit considérée par la loi fiscale nationale comme un territoire étranger (nous renvoyons sur ce point aux conclusions prononcées par notre collègue Edouard Crépey sur votre décision du 21 avril 2017, *SNC Ultramarine*, n° 400297, T. p. 536-565-697) et que pour éviter les situations de double imposition pouvant résulter de cette situation et endiguer l'évasion fiscale, le gouvernement de la République française et le conseil du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie aient conclu en 1983 une convention fiscale bilatérale sur le modèle de celles conclues par la France avec d'autres Etats.

Forte de cette souveraineté fiscale, la Nouvelle-Calédonie a adopté le 18 décembre 2015 une loi de pays limitant la déductibilité des frais généraux afférents aux activités exercées en Nouvelle-Calédonie par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de ce territoire à 5% des services extérieurs¹ afférents à ces activités (loi du pays n° 2015-5 du 18 décembre 2015), alors qu'aucun mécanisme de plafonnement n'était prévu auparavant. La déductibilité de cette quote-part de 5% est en outre 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 (voyez sur ces différents points le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, tel que modifié par la loi du pays n° 2015-5 précitée).

Cette modification, dont les écritures rappellent qu'elle a été examinée par votre Section des finances, saisie conformément à l'article 100 de la loi organique, a eu une incidence directe sur l'assiette de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, dont les règles de détermination sont définies par renvoi à celles applicables en matière d'impôt sur les sociétés que nous venons de

¹ L'assiette sur laquelle est calculée la fraction des frais généraux déductible est donc plus large que les seuls frais de siège, elle inclut l'ensemble des services extérieurs.

vous décrire (voyez, pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, l'article 529 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, et pour la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, les articles Lp. 45.34 et 550 et suivants du même code).

La société Casden Banque populaire SA a notamment été soumise, en 2015 et 2016, à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et, en 2015, à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés. Elle a présenté en 2018 une réclamation contentieuse auprès des services fiscaux de la Nouvelle-Calédonie, tendant notamment au remboursement des impositions résultant de la réintégration fiscale d'une partie des frais généraux exposés dans l'intérêt de son établissement néo-calédonien.

Elle n'a obtenu gain de cause - partiellement, du moins - que pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, après que l'administration a fait application des stipulations de l'article 9 de la convention bilatérale franco-calédonienne qui prévoient que les bénéficiaires d'un établissement stable ne peuvent, après avoir été soumis à l'impôt sur les sociétés, être assujettis à un impôt dont le taux excéderait 10%. A la suite de la restitution opérée par l'administration, seul le différend en matière de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés a été porté devant le juge administratif. Il demeure à ce jour pendant, le président du tribunal administratif ayant décidé le 15 juillet dernier de vous transmettre la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par la requérante à l'encontre des articles 1^{er}, 2, 4, 6 et 7 de la loi du pays du 18 octobre 2015 instituant le mécanisme de plafonnement présenté à l'instant, question dont il a estimé qu'elle n'était pas dépourvue de caractère sérieux.

Comme le prévoit l'article 107 de la loi organique, les lois du pays de la Nouvelle-Calédonie peuvent en effet faire l'objet d'une question prioritaire de constitutionnalité selon les règles prévues aux articles 23-1 et suivants de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958. Elles doivent, pour être recevables, avoir été adoptées selon les règles prévues aux articles 100 à 103 de cette loi organique et ne pas avoir fait l'objet d'une décision du Conseil d'Etat constatant qu'elles seraient intervenues hors du domaine que leur impartit son article 99, ce qui est en l'espèce le cas (CC, n° 2012-258 QPC du 22 juin 2012, *Etablissements Bargibant SA*).

La condition d'applicabilité au litige nous paraît pour sa part remplie, sauf pour l'article 2 de la loi du pays, qui concerne l'assiette de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, qui n'est pas en litige devant le tribunal administratif.

L'article 1^{er}, qui modifie le V de l'article 21 du code des impôts pour poser le principe du plafonnement de la déductibilité des frais généraux, est en effet à l'évidence applicable. Tel nous semble également être le cas de l'article 4, qui modifie ensemble les articles 551 et 553 de ce code définissant le bénéfice servant d'assiette à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, pour prévoir l'application du plafonnement prévu au V de l'article 21 : il se trouve que l'article Lp. 45.34 qui institue la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés prévoit que, pour les bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable, cette contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation en Nouvelle-Calédonie ou, à défaut, sur le montant total du résultat comptable réputé distribué en application de l'article 551. C'est cette dernière hypothèse que s'est vue appliquer la société en l'espèce.

Sans doute éprouverez-vous plus de doutes sur l'applicabilité de l'article 6, disposition balai renvoyant de manière fort vague à des arrêtés l'édition de toute précision nécessaire, d'autant plus que l'article 1^{er} renvoie déjà à de tels actes la détermination des services extérieurs à prendre en compte pour le calcul des 5% de frais généraux déductibles. Ce n'est qu'au bénéfice de la conception souple que vous avez en général de l'applicabilité au litige que nous ne vous proposerons pas de l'écarter.

C'est enfin en vertu de l'article 7, qui prévoit l'entrée en vigueur de la loi du pays le lendemain de sa publication, que la société s'est vue appliquer le plafonnement pour l'exercice 2015. Cette disposition sert d'ailleurs d'accroche à une critique de la prétendue rétroactivité du texte, dont nous vous dirons un mot un peu plus tard.

La loi du pays n'ayant par ailleurs jamais été déclarée conforme à la Constitution, il vous faudra examiner le sérieux des griefs soulevés. Ceux tirés de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques (articles 6 et 13 de la DDHC) nous paraissent justifier le renvoi.

Le plafonnement de la déductibilité des frais généraux à 5% des services extérieurs n'est en effet applicable qu'aux entreprises dont le siège ou la direction effective est situé en dehors du territoire de la Nouvelle-Calédonie, créant ainsi une différence de traitement avec celles dont le siège est situé sur ce territoire, qui peuvent déduire l'intégralité de ces frais généraux. Pour justifier l'institution d'une telle différence², la défense évoque, pêle-mêle, l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, la volonté d'éviter l'optimisation fiscale, et enfin celle de favoriser le développement économique de son territoire, en incitant les entreprises à y établir leur siège.

Précisons que nous n'avons pas trouvé dans le code général des impôts métropolitain de dispositif analogue. S'il existe des dispositifs limitant la déductibilité de certaines charges, notamment financières (voir par exemple l'article 39, I et l'article 212, II du CGI qui instituent des dispositifs de limitation de la déductibilité des intérêts d'emprunt), aucune exclusion ou limitation particulière n'est prévue pour les sociétés dont la direction effective serait établie hors du territoire.

Nous voyons bien qu'existe une différence de situation entre entreprises selon que leur siège est ou non situé en Nouvelle-Calédonie. Mais nous peinons à voir en quoi la différence de traitement instituée par le législateur néo-calédonien est en rapport direct avec l'objectif poursuivi (voir par exemple, pour sa jurisprudence constante sur le principe d'égalité devant la loi : CC, n° 2009-578 DC du 18 mars 2009 ; ou encore n° 2010-3 QPC du 8 mai 2010).

Prenons d'abord la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Il est exact que le Conseil constitutionnel y voit un objectif à valeur constitutionnelle (voir parmi de nombreux exemples : CC, n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, au sujet de l'article 155 A du CGI ;

² Différence que la Nouvelle-Calédonie tente d'atténuer en faisant valoir que l'arrêté n° 2016-379/GNC du 2 mars 2016, pris pour l'application de la loi du pays contestée, a prévu l'exclusion de certains frais du mécanisme de plafonnement, mais cet élément est en tout état de cause sans incidence sur la constitutionnalité du texte.

CC, n° 2011-638 QPC du 28 juillet 2011, sur l'« exit tax » ; CC, n° 2016-598 QPC sur la distribution de produits visés aux articles 108 à 111 du CGI dans des Etats ou territoires non coopératifs).

Mais il bannit, sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques, l'institution de présomptions irréfragables de fraude (voir, là encore parmi de nombreux exemples, les réserves d'interprétation formulées dans ses décisions n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015 ou encore n° 2016-614 QPC du 1^{er} mars 2017 au sujet de l'article 123 bis du CGI sur l'imposition des revenus réalisées par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à régime fiscal privilégié).

Or, nous ne voyons rien dans le texte qui permette aux entreprises d'échapper au plafonnement, et notamment pas la production de justificatifs puisqu'il s'agit là d'un prérequis, dont la méconnaissance entraîne même l'impossibilité de bénéficier de la déductibilité de la quote-part de frais généraux de 5% des services extérieurs.

Les difficultés qui seraient liées au contrôle des frais exposés par les sociétés dont les sièges sont établis hors du territoire néo-calédonien n'ont pour leur part rien de comparable à celles prises en compte par le Conseil constitutionnel l'affaire *Cosfibel Premium*, relative à la retenue à la source de l'article 182 B du code général des impôts sur la rémunération de sociétés étrangères pour des prestations fournies ou utilisées en France (n° 2019-784 QPC du 24 mai 2019). Dans cette affaire, était en cause la taxation sur une assiette brute et non nette des seules rémunérations versées aux prestataires dépourvus d'installation professionnelle permanente en France, à l'égard desquels l'administration fiscale française ne disposait donc pas du pouvoir de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles éventuellement engagées, au contraire de la Nouvelle-Calédonie à l'égard des établissements stables situés sur son territoire.

La volonté de limiter l'optimisation fiscale - qui n'est pas en elle-même répréhensible, contrairement à la fraude ou à l'évasion fiscales -, n'est pas non plus tout à fait convaincante. Le Conseil constitutionnel la prend régulièrement en compte pour justifier une différence de traitement (par exemple CC, n° 2015-473 QPC du 26 juin 2015 ; CC, n° 2015-475 QPC du 17 juillet 2015) ou l'application rétroactive d'une mesure (par exemple CC, n° 2012-661 QPC du 29 décembre 2012). Mais ici, si l'objectif est d'éviter que les entreprises gonflent leurs frais généraux pour amenuiser leur assiette imposable, ce qui n'est finalement pas très éloigné d'un objectif de rendement, toutes les entreprises n'auraient-elles pas dû être visées par la mesure ? Nous ne voyons pas de raison objective de penser que celles dont le siège est situé en Nouvelle-Calédonie seraient moins « optimisatrices » que les autres.

Quant à la volonté de favoriser le développement économique du territoire en incitant les entreprises à s'y implanter, elle est elle aussi contestable : à supposer que l'importance des sommes en jeu suffisent à influencer sur les choix d'établissement faits par les sociétés, la mesure pourrait aussi bien avoir l'effet inverse. On peut de plus penser que si le législateur calédonien avait entendu favoriser les prestataires locaux, il aurait calibré différemment la mesure, faisant par exemple le choix de subordonner la déductibilité des frais exposés au recours à de tels prestataires.

Sur le strict terrain de l'égalité devant les charges publiques, les critiques tirées de la double voire triple taxation d'une même assiette et du caractère confiscatoire de l'imposition nous paraissent en revanche moins convaincantes.

Le Conseil constitutionnel admet la double imposition économique (voyez par exemple, n° 2017-654 QPC du 28 septembre 2017), sans exiger du législateur qu'il tienne compte des impositions acquittées à l'étranger (même décision). Il ne refuse que la double imposition juridique, c'est-à-dire celle d'un même contribuable au titre d'un même impôt (voyez, au sujet de l'article 155 A du CGI, sa décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010). De sorte que ne nous paraît pas poser de difficulté d'ordre constitutionnel la circonstance que les frais généraux non-déductibles soient inclus dans l'assiette de plusieurs impôts néo-calédoniens ainsi que dans celle de l'impôt sur les sociétés en France métropolitaine, l'article 209, I du CGI précisant que seuls peuvent être pris en compte pour son calcul les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France³.

Cette convention ne pouvant être utilement invoquée dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité, la société ne peut par ailleurs tirer argument de ce qu'elle limiterait à 10% maximum le taux de l'imposition sur les bénéfices après paiement de l'impôt sur les sociétés pour établir qu'elle serait soumise à une imposition confiscatoire. Est en tout état de cause en débat une mesure d'assiette. Vous savez de plus que le Conseil constitutionnel a placé haut le seuil à partir duquel le cumul d'impositions sur une même assiette atteint un niveau confiscatoire (voyez pour un exemple de censure sur ce terrain : n° 2012-662 QPC du 29 décembre 2012).

Précisons pour en terminer que nous n'avons pas non plus trouvé dans sa jurisprudence que l'égalité devant les charges publiques imposerait par principe la taxation d'un bénéfice net.

Restent deux griefs qui ne vous retiendront pas.

Dans un mémoire produit il y a quelques jours, la société soutient d'abord que la loi du pays serait entachée d'incompétence négative pour avoir renvoyé de manière trop large à l'arrêté. Ce point n'avait cependant pas été soumis au tribunal administratif et ne peut donc être soulevé pour la première fois devant vous (voyez 16 juillet 2010, *Société de brasseries et casinos « Les Flots Bleus »*, n° 339292, T. p. 743-939-945, ccl. P. Collin). L'incompétence négative ne peut de toute façon être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit (CC, n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *SNC Kimberly Clark*).

Est par ailleurs contestée la petite rétroactivité tenant à l'application de la mesure aux exercices clos à compter de l'entrée en vigueur de la loi du pays. Cette petite rétroactivité, qui n'est pas une rétroactivité juridique, résulte en tout état de cause bien de l'article 7 de la loi du pays et non de la disposition spécifique prévue par l'arrêté pris pour son application, car sauf

³ La critique de la société trouve peut-être plus d'écho dans les stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-calédonienne de 1983, qui prévoit que sont admis en déduction des bénéfices imposables d'un établissement stable les frais généraux exposés aux fins poursuivies par ce dernier, soit dans le territoire de cet établissement stable, soit ailleurs, mais il ne vous appartient pas d'en juger ici.

disposition contraire les règles applicables en matière fiscale sont toujours celles en vigueur à la date du fait générateur de l'imposition. Mais le Conseil constitutionnel juge de manière constante qu'elle ne porte par elle-même aucune atteinte à des exigences constitutionnelles (n° 97-391 DC du 7 novembre 1997) et notamment pas à celles découlant de l'article 16 de la DDHC relatif à la garantie des droits. La société se prévaut de ce que, dans son avis sur le texte, la Section des finances aurait préconisé dans un souci de sécurité juridique d'en limiter l'application aux seuls exercices ouverts à compter de son entrée en vigueur, mais il ne pouvait s'agir là que d'une simple recommandation.

Ce dernier grief n'est donc pas sérieux, mais nous vous invitons de toute façon, pour les raisons exposées plus tôt, à transmettre au Conseil constitutionnel la question transmise par le président du tribunal administratif de la Nouvelle-Calédonie.