

Fiscalité internationale

532 La retenue à la source de l'article 182 B à l'épreuve du principe d'égalité et des droits de la défense

Philippe DEROUIN,
avocat au barreau de Paris



Généralement écartée par les conventions internationales contre la double imposition – ou réduite à 5 % ou 10 % pour les redevances –, la retenue à la source de l'article 182 B du CGI sur les rémunérations de services rendus par des non-résidents s'applique au taux plein en l'absence de convention. Des décisions récentes – et de nombreux redressements en cours – montrent que tel est le cas lorsqu'une convention est dénoncée ou que le prestataire étranger ne peut bénéficier des avantages prévus par celle-ci, faute d'être imposable dans son État de résidence. La retenue est alors exigible sur le montant brut au taux de 33, 1/3 % – voire $33, 1/3 / 66, 2/3 = 50$ % en cas de contrôle –, soit des taux et une base supérieurs à ceux de l'impôt sur les sociétés dont l'entreprise prestataire serait redevable si elle était établie en France. L'objet du présent article est de montrer, à la lumière de décisions récentes, que ce traitement défavorable n'est pas compatible avec le principe d'égalité et que les droits de la défense exigent que le prestataire non résident soit appelé à participer à la procédure de rectification avant que l'imposition ne puisse être établie à l'encontre du débiteur établi, ou qui exerce une activité, en France.

Introduction

1 - Instaurée par l'article 10 de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des Français de l'étranger ainsi que des autres personnes non domiciliées en France – codifié sous l'article 182 B du CGI – la retenue à la source sur certains revenus non salariaux ou assimilés, versés à des personnes ou sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France, a engendré, dès l'origine, une double aggravation du régime antérieur¹.

Le taux, alors fixé uniformément à 33, 1/3 %, a été majoré par rapport à celui de 24 % pratiqué antérieurement mais – sauf prise en charge, volontaire ou non, par le débiteur – il demeurerait bien inférieur au taux normal de l'impôt sur les sociétés, alors de 50 %. Sur l'assiette, le régime antérieur comportait une déduction forfaitaire pour frais de 30 % ou 20 % suivant que l'activité était déployée en France ou hors de France (CGI, art. 106 ancien) ; depuis 1977, la retenue s'est

appliquée au montant brut. La rupture était certaine avec le régime antérieur, lui-même hérité de la taxe proportionnelle qui s'appliquait quasi uniformément aux résidents et aux non-résidents.

Cette différence de traitement fiscal était assumée car, à l'époque, le principe d'égalité n'avait pas la portée ni l'application qu'il a acquise de nos jours². L'ensemble de la réforme a fait l'objet d'une remarquable instruction du 26 juillet 1977³ qui devait sans doute beaucoup à Pierre Kerlan, éminent administrateur civil particulièrement au fait des questions de fiscalité internationale, en France et à l'étranger, et pilote de la réforme. Elle a servi de guide aux praticiens et aux professeurs pendant de nombreuses années. Elle n'a été intégrée à

1. V. Dr. fisc. 1977, n° 3, comm. 44.

2. CE, 7^e et 9^e ss-sect., 10 nov. 1976, n° 98659, M. Flutet et a. c/ Territoire français des Afars et des Issas : JurisData n° 1976-600034 ; Dr. fisc. 1977, n° 8, comm. 238, concl. P. Rivière.

3. Instr. 26 juill. 1977 : BOI 5 B-24-77 : Dr. fisc. 1977, n° 31, instr. 5470 ; Dr. fisc. 1977, n° 44, instr. 5511.

la documentation administrative de base, puis au BOFiP, que partiellement et sous forme éclatée⁴.

Pour appréhender les questions qui se posent aujourd'hui, il paraît utile de rappeler les évolutions qui, depuis les années 1990, ont affecté la fiscalité des non-résidents (1). Nous analyserons ensuite les modalités d'application du principe d'égalité aux non-résidents (2) avant d'envisager les droits de la défense lors de la procédure administrative d'imposition en matière de retenue à la source (3).

1. Les facteurs d'évolution de la fiscalité des non-résidents

2 - Quarante ans après l'instauration de l'article 182 B du CGI, le paysage a été bouleversé par la multiplication des échanges internationaux, la mondialisation de l'économie, la circulation des informations entre administrations fiscales nationales et la pratique des instruments, internationaux puis constitutionnels, de protection des droits de l'Homme, y compris dans un contexte international.

À supposer qu'il ait pu l'être, l'étranger ou le non-résident n'est plus, de nos jours, un inconnu suscitant une méfiance telle qu'on puisse le traiter de façon discriminatoire, même en matière fiscale. Le principe d'égalité devant la loi ou les charges publiques s'applique à lui comme au contribuable résident, en tenant compte des circonstances. L'étranger ou le non-résident ne pouvant être ignoré, les droits de la défense ne peuvent pas lui être refusés, même dans la phase administrative de la procédure d'imposition.

3 - **Non-résidents et non-discrimination.** – La première étape de cette importante évolution a été l'application, par la juridiction judiciaire, des clauses de non-discrimination figurant dans les conventions fiscales bilatérales à la taxe annuelle de 3 % sur la valeur d'immeubles détenus par certaines sociétés⁵. *Primo* le principe de non-discrimination a été appliqué à des sociétés et autres personnes morales comme à des personnes physiques ; *secundo* l'identité de situation s'apprécie concrètement au regard de la règle fiscale de fond (champ d'application, fait générateur de l'impôt, etc.). C'est au regard de ce seul critère, tiré en quelque sorte de l'objet de l'impôt, que se détermine si la localisation du siège ou de la résidence à l'étranger est pertinente.

Cette analyse a été reprise en premier lieu par la Cour de justice des Communautés européennes, ultérieurement de l'Union européenne, pour l'application des grandes libertés européennes en matière de fiscalité directe. Elle l'a fait d'abord pour les non-résidents dits *Schumacker*, lesquels sont quasi-assimilés à des résidents de l'État d'où ils tirent la source essentielle de leurs revenus⁶. Puis la Cour de justice l'a étendue à la généralité des autres non-résidents⁷.

Après quelques hésitations, le Conseil d'État a fait de même à propos d'exonérations⁸, puis de retenue à la source⁹.

Le Conseil constitutionnel a repris la formule pour l'application des principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques en retenant que les filiales distributrices sont dans la même situation, tant au regard du régime mère-fille que de la contribution de 3 % sur les montants distribués, « indépendamment de leur localisation d'origine »¹⁰, y compris à l'égard des dividendes sortants à destination de sociétés mères étrangères¹¹. En revanche, on ne connaissait pas de jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'imposition par voie de retenue à la source de revenus bénéficiant à des non-résidents, avant les récentes décisions *Epx Vincileoni* du 9 mars 2017 et *Epx Boussac* du 27 octobre 2017¹². La première d'entre elles, sur laquelle on reviendra¹³, ne concerne pas l'égalité de traitement fiscal entre résidents et non-résidents.

4 - Seule la décision *Epx Boussac* traite, de manière surprenante et décevante, de la disparité de traitement entre résidents et non-résidents. Elle considère que l'exonération de la plus-value de cession de la résidence principale quittée peu avant la cession pouvait être réservée aux premiers sans être étendue aux seconds en raison de « situations différentes au regard des règles d'imposition des revenus », sans autre précision. Le commentaire officiel n'est pas plus explicite.

La formule se distingue des précédents dans lesquels le Conseil constitutionnel, comme avant lui la Cour de cassation, la Cour de

4. BOI-IR-DOMIC-10-20-20-50, 6 mars 2017.

5. Cass. ass. plén., 21 déc. 1990, n° 88-15.744, SA Roval : *JurisData* n° 1990-703531 ; *Bull. civ.*, n° 12, p. 23 ; *Dr. fisc.* 1991, n° 15, comm. 806, note G. Tixier et Th. Lamulle ; *Dr. fisc.* 1991, n° 12, comm. 614, rapp. J. Lemontey ; *JCP G* 1991, II, 21640, concl. D.-H. Dontenville ; *JCP E* 1991, II, p. 49 ; *JCP N* 1991, n° 9, jurispr. p. 64 ; *JCP N* 1991, n° 26, 183 ; *RJF* 1/1991, n° 106, concl. H. Dontenville, p. 20 – et la série d'arrêts dans le même sens.

6. BOI-IR-DOMIC-40, 6 avr. 2017.

7. CJCE, 5^e ch., 12 juin 2003, aff. C-234/01, *Arnoud Gerritse*, pt 27 et 53 : *Rec. CJCE* 2003, I, p. 5933 ; *Dr. fisc.* 2004, n° 13, comm. 374, concl. Ph. Léger ; *RJF* 10/2003, n° 1189. – CJCE, 3^e ch., 19 janv. 2006, aff. C-265/04, *Margaretha Bouanich*, pts 40, 41 et 52 à 56 : *Rec. CJCE* 2006, I, p. 923 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 5, act. 17 ; *RAE* 2006, p. 137 à 150, note A. Maitrot de la Motte ; *RJF* 4/2006, n° 484. – V. L. Bernardeau, O. Peiffert, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (janv./juin 2013)* : *Dr. fisc.* 2013, n° 36, 396, n° 19 à 26. – CJCE, gde ch., 3 oct. 2006, aff. C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, pts 43 à 52 : *Rec. CJCE* 2006, I, p. 9461, concl. Ph. Léger ; *RJF* 2007, n° 115.

8. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 13 févr. 2009, n° 298108, *Sté Stichting Unilever Pensioenfond Progress et a.* : *JurisData* n° 2009-081442 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 12, comm. 253, concl. É. Geffray, note V. Agulhon et N. Sénéchault ; *RJF* 5/2009, n° 525 – pour un fonds de pension néerlandais. – CE, 3^e et 8^e ss-sect., 5 juill. 2010, n° 309693, *Pinacothèque d'Athènes* : *JurisData* n° 2010-011942 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 44, comm. 543, concl. E. Cortot-Boucher, note F. Dieu ; *RJF* 11/2010, n° 1092 ; *RTD com.* 2010, comm. O. Fouquet, p. 819 – pour un établissement public grec. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 22 mai 2015, n° 369819 et n° 369820, *min. c/ Wellcome Trust* : *JurisData* n° 2015-011908 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 29, comm. 482, concl. F. Aladjidi, note A. de Waal ; *RJF* 8-9/2015, n° 684 – pour un « charitable trust » britannique. – CE, 9^e et 10^e ch., 7 juin 2017, n° 389927, *Fondation Jean et Lili Delaby* : *Dr. fisc.* 2017, n° 45, comm. 533, concl. É. Bokdam-Tognetti, note E. Laporte ; *RJF* 10/2017, n° 914 – pour une fondation suisse.

9. CE, 3^e et 8^e ch., 11 oct. 2017, n° 398510 à 398512, *Lenglet* : *Dr. fisc.* 2017, n° 42, act. 568.

10. *Cons. const.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding SA venant aux droits de la société CRFP Cash* : *Dr. fisc.* 2016, n° 12, comm. 241, note E. Meier et M. Valetteau ; *RJF* 4/2016, n° 366, note S. Austray et D. Gutmann, p. 418. – V. O. Fouquet, *La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée. À propos de Cons. const.*, 3 févr. 2016, *Sté Metro Holding* : *Dr. fisc.* 2016, n° 6, act. 74. – G. Blanluet, *Discrimination à rebours : le droit interne à l'épreuve du droit de l'Union européenne. À propos de Cons. const.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding* : *Dr. fisc.* 2016, n° 12, étude 233. – E. Raingard de la Blétière et Ph. Durand, *Affaire Metro Holding : le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt au secours de la jurisprudence Leur-Bloem* : *Dr. fisc.* 2016, n° 18-19, étude 309. – *Cons. const.*, 8 juill. 2016, n° 2016-553 QPC, *Sté Natixis* : *JurisData* n° 2016-013562 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 28, act. 453 ; *RJF* 11/2016, n° 998. – *Cons. const.*, 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *SOPARFI* : *Dr. fisc.* 2017, n° 41, comm. 501, note N. Jacquot et P. Mispelon. – V. M. Pelletier, *La fin de la contribution de 3 % sur les montants distribués. À propos de Cons. const.*, 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *Soparfi* : *Dr. fisc.* 2017, n° 41, act. 539.

11. *Cons. const.*, 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, *Sté Layher SAS*, consid. 7 : *Dr. fisc.* 2016, n° 46, comm. 592, note G. Blanluet.

12. *Cons. const.*, 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *Épx V.* : *Dr. fisc.* 2017, n° 21, comm. 322, note A. Maitrot de la Motte. – V. X. Cabannes, *La CSG sur les revenus du patrimoine et les affiliés à des régimes sociaux d'États tiers à l'UE* : *Dr. fisc.* 2017, n° 12, act. 176. – *Cons. const.*, 27 oct. 2017, n° 2017-668 QPC, *Epx Boussac* – sur renvoi de CE, 28 juill. 2017, n° 411546 : *Dr. fisc.* 2017, n° 37, comm. 441, concl. E. Bokdam-Tognetti.

13. V. n° 17.

justice et le Conseil d'État, avait pris soin de préciser en quoi une différence de situation était pertinente pour la différence de traitement fiscal. Elle contraste avec les cas où le Conseil constitutionnel a considéré que l'application d'un régime fiscal particulier ne créait pas une différence de situation au regard de l'objet d'un autre impôt (pour le régime des BNC et la taxe professionnelle¹⁴, pour le régime d'intégration fiscale et la taxe de 3 % sur les dividendes¹⁵).

Le motif est d'autant plus surprenant qu'on peine à comprendre en quoi « des règles d'imposition des revenus », différentes selon que le contribuable est résident ou non-résident, peuvent créer une différence de situation pertinente au regard d'une exonération d'impôt. À plus forte raison pour l'exonération de la plus-value de cession de la résidence principale du contribuable. Et du cas plus particulier où le contribuable a quitté sa résidence peu avant la cession en distinguant suivant qu'il fixe sa nouvelle résidence en France ou à l'étranger. Cette différence de traitement fiscal suivant le lieu où s'exerce la liberté d'aller et de venir et de fixer son foyer est-elle compatible avec l'exercice de ces libertés ? On n'ose pas imaginer que la raison d'être de la différence de traitement provienne de ce que « certains non-résidents fiscaux » ont, à la différence des résidents français, droit à l'exonération, conditionnelle et limitée, de la plus-value de cession d'un logement en France. Comment cette circonstance, ou celle qu'ils demeurent dans un État pratiquant l'échange de renseignements fiscaux, peut-elle influencer sur l'exonération de la résidence principale qui était la leur en France jusque peu de temps avant qu'ils la cèdent ?

La même solution prévaudra-t-elle sur les terrains conventionnels ? On peut en douter au vu de la jurisprudence de la Cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux ou de citoyenneté européenne. La décision du Conseil constitutionnel apparaîtrait alors rétrospectivement bien dépassée.

5 - Retenue à la source et principe d'égalité des non-résidents. – Que ce soit au regard du droit de l'Union européenne, des conventions fiscales bilatérales ou de la Déclaration de 1789, la particularité de situation des non-résidents au regard du recouvrement de l'impôt autorise le recours à la technique fiscale de la retenue à la source comme garantie de recouvrement¹⁶. Mais, dans la mise en œuvre de cette technique d'imposition, le principe d'égalité doit prévaloir lors de la liquidation de l'impôt (taux et base) de sorte que, si des atteintes à ce principe sont nécessaires pour préserver les prérogatives de l'État, elles ne doivent pas être disproportionnées par rapport à l'objectif poursuivi.

La Cour de justice a décidé à plusieurs reprises que l'application aux dividendes sortants d'un taux d'imposition supérieur à l'imposition nationale n'était pas justifiée¹⁷. La leçon a été retenue en France pour les prélèvements immobiliers et, dans le projet de loi de finances pour 2018, pour la retenue à la source sur les dividendes versés à des

personnes physiques, fixée à 12,8 %, comme pour les résidents. En revanche, le taux de retenue à la source de l'article 182 B, soit 33, 1/3 %, voire 50 % en cas de contrôle, est actuellement supérieur à celui de l'impôt sur les sociétés.

La Cour de justice a également considéré que même si la technique d'imposition par voie de retenue à la source pour garantir le recouvrement est justifiée, le refus de déduction des charges du revenu imposable ne l'est pas, spécialement lorsqu'il aboutit à une charge d'impôt supérieure à celle du contribuable résident¹⁸. Par sa récente décision du 20 septembre 2017¹⁹, le Conseil d'État a posé plusieurs questions à la Cour de justice sur les incidences de la différence des techniques d'imposition entre résidents et non-résidents, y compris dans le cas où le contribuable non résident est déficitaire.

6 - Dans le même sens, les juridictions françaises ont jugé, par application de la loi interne, que le contribuable non résident avait droit à la restitution de l'excédent de retenue à la source par rapport à la charge fiscale dont il aurait été redevable sur son revenu net s'il avait été établi en France²⁰. La circonstance que les frais aient été engagés à l'étranger ou par le contribuable non résident n'a pas paru être une objection, laquelle n'aurait pas pu prévaloir au regard des termes de l'article 164 A du CGI.

Dans toutes ces situations, la jurisprudence concordante sur ce point de la Cour de justice et du Conseil d'État est unanime pour considérer que le contribuable est le non-résident bénéficiaire des revenus, même si la retenue à la source doit être acquittée par le débiteur ou établissement payeur français. La Cour de cassation en a tiré les conséquences dans les relations contractuelles entre le prestataire étranger et le débiteur français²¹.

7 - Droits de la défense des non-résidents. – Le second volet de l'évolution a été la reconnaissance et la protection des droits de la défense du contribuable non résident, non seulement dans la procédure contentieuse devant le juge de l'impôt²² mais aussi dans la procédure administrative d'imposition.

Dans l'affaire de la taxe annuelle de 3 %, la Cour de cassation a censuré la procédure unilatérale dite « d'arbitrage des droits » que l'Administration avait imaginé substituer à la procédure contradictoire. Plus tard, avec la jurisprudence *Marie*, elle a souligné qu'en cas de pluralité de débiteurs solidaires d'un même impôt, l'Administration devait suivre une procédure contradictoire envers tous après avoir interrompu la prescription en notifiant sa proposition à un

14. *Cons. const.*, 29 déc. 2009, n° 2009-599 DC : *Dr. fisc.* 2010, n° 4, *comm.* 98 et *Cons. const.*, 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, *Loi de finances pour 2014* : *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2, *comm.* 70. – V. O. Fouquet, *Abus de droit : la sécurité juridique rédactionnelle* : *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2, *act.* 3.

15. *Cons. const.*, 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, *Sté Layher SAS*, *préc.*

16. CJCE, *gde ch.*, 3 oct. 2006, *aff. C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, *préc.*, pt 35. – CJCE, *4^e ch.*, 22 déc. 2008, *aff. C-282/07, Truck Center SA*, pt 41 : *Rec. CJCE* 2008, I, p. 10767 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 26, *comm.* 389 ; *RJF* 2009, n° 302 ; *BDCF* 3/2009, n° 40, *concl. J. Kokott*. – V. E. Meier et R. Torlet, *Le fabuleux destin des retenues à la source...* : *Dr. fisc.* 2009, n° 26, *étude* 382. – CJUE, *1^{re} ch.*, 18 oct. 2012, *aff. C-498/10, X NV*, pt 39 : *Dr. fisc.* 2012, n° 43, *act.* 415 ; *Europe* 2012, *comm.* 492, *note F. Gazin*. – CJUE, *1^{re} ch.*, 2 juin 2016, *aff. C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek (PMT)*, pts 59 à 63. – V. L. Bernardeau, O. Peiffert et F. Schmied, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (avr./juin 2016)* : *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, *étude* 438, *spéc.* n° 40. – Et pour un refus de renvoi de question prioritaire de constitutionnalité fondé sur ce motif, V. CE, *9^e et 10^e ch.*, 20 sept. 2017, n° 398662, *Sté Sofina, Sté Rebelco et Sté Sidro* : *Dr. fisc.* 2017, n° 39, *act.* 523.

17. V. not., CJCE, *2^e ch.*, 19 nov. 2009, *aff. C-540/07, Commission c/ Italie*, pt 59 : *Rec. CJCE* 2009, I, p. 10983 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 48, *act.* 357.

18. CJCE, *5^e ch.*, 12 juin 2003, *aff. C-234/01, Arnold Gerritse*, *préc.*, pts 27 et 53. – CJCE, *3^e ch.*, 19 janv. 2006, *aff. C-265/04, Margaretha Bouanich*, *préc.*, pts 40 et 41. – CJCE, *gde ch.*, 3 oct. 2006, *aff. C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, *préc.* – CJUE, *1^{re} ch.*, 2 juin 2016, *aff. C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek (PMT)*, *préc.*, pt 64. – CJUE, *3^e ch.*, 17 sept. 2015, *aff. C-10/14, JBG T Miljoen*, *aff. C-14/14, X et aff. C-17/14, Sté Générale SA*, pts 57 à 64 et n° 73 et 74 : *Dr. fisc.* 2015, n° 45, *comm.* 664, *note A. de Waal*. – V. C. Acard, *Fiscalité financière* : *Dr. fisc.* 2016, n° 3, *étude* 73, n° 15. – CJUE, *5^e ch.*, 13 juill. 2016, *aff. C-18/15, Brisal – Auto Estradas do Litoral SA et KBC Finance Ireland c/ Fazenda Publica*, pts 39 à 43 : *Dr. fisc.* 2016, n° 29, *act.* 461. – V. C. Acard, *Fiscalité financière (2^e partie)* : *Dr. fisc.* 2016, n° 38, 509, n° 9. – L. Bernardeau, O. Peiffert et F. Schmied, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (juill./sept. 2016)* : *Dr. fisc.* 2016, n° 42-43, *étude* 555, *spéc.* n° 21.

19. CE, *9^e et 10^e ch.*, 20 sept. 2017, n° 398662, *Sté Sofina, Sté Rebelco et Sté Sidro*, *préc.*

20. CE, *3^e et 8^e ss-sect.*, 17 févr. 2015, n° 373230, *M. Fischella* : *JurisData* n° 2015-003215 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 18, *comm.* 297, *concl. E. Cortot-Boucher*, *note A. Maitrot de la Motte* ; *RJF* 5/2015, n° 380, qui confirme CAA Versailles, *3^e ch.*, 9 juill. 2013, n° 12VE00553, *M. Fischella* : *JurisData* n° 2013-025759 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 48, *comm.* 532, *concl. F. Locatelli*, *note A. Maitrot de la Motte* ; *RJF* 2013, n° 1114.

21. *Cass. com.*, 12 févr. 2013, n° 11-11.189, *Bailleul c/ Sté Sea TPI* : *JurisData* n° 2013-002410 ; *RJF* 5/2013, n° 490.

22. Reconnue dès CE, *plén.*, 19 déc. 1975, n° 84774 et 91895, *C^{ie} d'assurance A* : *JurisData* n° 1975-600045 ; *Lebon*, p. 651 ; *Dr. fisc.* 1976, n° 27, *comm.* 925, *concl. D. Fabre* ; *RJF* 2/1976, n° 77, *chron. B. Martin Laprade*, p. 41.

seul²³. Cette jurisprudence est naturellement transposable aux entités non résidentes redevables de la taxe annuelle de 3 %, avec lesquelles toute société française interposée est solidairement tenue.

Sans texte précis, voire confronté à une disposition contraire en régime intérieur, le Conseil d'État a fait prévaloir les droits de la défense pour en déduire que, sauf procédure présentant des garanties spécifiques, l'Administration ne pouvait assujettir une personne à une imposition qu'après l'avoir mise à même de présenter ses observations²⁴. Cette jurisprudence, principalement applicable en matière d'impôts locaux, ne serait-elle pas transposable au cas des non-résidents imposés par voie de retenue à la source ?

Si la Cour de justice de l'Union européenne n'a pas eu à se prononcer sur la question des droits de la défense des non-résidents en matière de retenue à la source, la Cour de l'Association européenne de libre-échange l'a fait par un arrêt *Fokus Bank* que l'auteur a eu l'honneur de traduire et commenter avec son confrère Cyril Boussion²⁵. La Cour a considéré que la liberté de circulation des capitaux faisait obstacle à ce que les contribuables non-résidents ne bénéficient pas des mêmes garanties procédurales que les résidents²⁶.

En cas de contrôle du débiteur qui a payé la rémunération, l'Administration peut-elle se borner à notifier l'établissement payeur qui n'a pas opéré la retenue, ou pour un montant insuffisant ? Ne doit-elle pas inviter le contribuable non résident à présenter ses observations avant d'établir l'imposition ?

8 - Contentieux récents. – C'est à la lumière de ces principes et de ces jurisprudences que l'on peut examiner plusieurs décisions récentes en matière de retenue à la source de l'article 182 B du CGI.

L'une, relativement favorable au contribuable, émane de la cour administrative d'appel de Versailles et statue, au regard du droit de l'Union européenne et de la liberté de prestation de services, sur la situation d'un contribuable danois après la dénonciation de la convention bilatérale par le Danemark. L'arrêt valide le principe et la procédure d'imposition mais accorde une réduction du taux de la retenue à la source²⁷.

La deuxième est intervenue, après cassation et renvoi, sur le cas d'une société libanaise *offshore*, privée du bénéfice de la convention

bilatérale entre la France et le Liban faute d'avoir été soumise à l'impôt sur les bénéficiaires dans ce pays²⁸. La cour de renvoi ayant écarté successivement la convention franco-libanaise et l'application du droit de l'Union européenne puisque la liberté de prestation de services, pertinente en l'espèce, ne s'applique pas aux pays tiers²⁹, le contribuable a saisi le Conseil d'État d'un nouveau pourvoi. À cette occasion, il a posé une question prioritaire de constitutionnalité portant notamment sur la conformité de l'article 182 B du CGI au principe d'égalité.

Le Conseil d'État a refusé de la renvoyer au Conseil constitutionnel au motif essentiel que « les dispositions de l'article 182 B visent à imposer des personnes physiques ou morales à l'égard desquelles l'administration fiscale ne dispose pas de moyens de contrôle dès lors qu'elles ne résident pas sur le territoire national » de sorte que « la différence de traitement (...) est en rapport direct avec l'objet de la loi »³⁰.

La troisième, entièrement défavorable au contribuable, valide l'imposition de sommes versées à une société mauricienne en rémunération de services d'assistance commerciale dans un contrat international aux motifs essentiels « qu'il ne résulte pas de l'instruction que la société mauricienne soit assujettie à l'impôt à l'île Maurice, que la requérante ne peut utilement se prévaloir de ce qu'elle ne pouvait pas connaître le régime fiscal de cette société, que dans ces conditions, elle n'est pas fondée à se prévaloir des stipulations de la convention fiscale franco-mauricienne »³¹.

Par ailleurs, s'inspirant d'un jugement du tribunal administratif de Poitiers sur la retenue à la source applicable aux revenus réputés distribués³², de nombreux redressements au titre de l'article 182 B du CGI sont en cours à raison des sommes versées à des entreprises de pays émergents, tels que le Maroc et la Tunisie. Ces entreprises bénéficiaires d'exonérations temporaires dans leur pays d'origine en application de codes d'incitation aux investissements, la qualité de résident conventionnel leur a été contestée pour cette raison. Depuis 2017, la législation tunisienne a été modifiée pour réduire l'avantage des entreprises exportatrices à une exonération des deux tiers. Désormais, le risque est donc conjuré mais la course-poursuite entre les États au détriment des entreprises ne paraît pas convenable.

On examinera donc successivement l'application du principe d'égalité (2) et les droits de la défense (3) aux contribuables non-résidents en distinguant à l'occasion entre les résidents d'États membres de l'Union européenne autres que la France et les résidents d'États tiers.

2. Le principe d'égalité appliqué aux non-résidents

9 - Deux observations paraissent s'imposer d'emblée. La première est qu'en assujettissant à l'impôt les sommes payées, par un débiteur qui exerce une activité en France, en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France, aux personnes

23. Cass. com., 18 nov. 2008, n° 07-19.762, F-P+B, min. c/ Cts Marie : *JurisData* n° 2008-045897 ; Bull. civ. IV, n° 195 ; Dr. fisc. 2009, n° 4, comm. 91, note J.-P. Maublanc ; RJF 2/2009, comm. 174. – Cass. com., 7 avr. 2010, n° 09-14.516, F-D, DGFP c/ Rigault : *JurisData* n° 2010-003436 ; RJF 7/2010, n° 750. – Cass. com., 12 juin 2012, n° 11-30.396, F-P+B et n° 11-30.397, F-P+B, Tchenio : *JurisData* n° 2012-012802 ; Bull. civ. IV, n° 119 ; Dr. fisc. 2012, n° 45, comm. 510, note J.-F. Desbuquois et Ph. Neau-Leduc ; RJF 10/2012, n° 963. – Cass. com., 26 févr. 2013, n° 12-13.877, FS-P+B, M. Douaud : *JurisData* n° 2013-003225 ; Dr. fisc. 2013, n° 26, comm. 356, note J.-P. Maublanc ; RJF 6/2013, n° 669.

24. CE, sect., 7 déc. 2001, n° 206145, SA Ferme de Rumont c/ Onilait : *JurisData* n° 2001-063324 ; Dr. fisc. 2002, n° 15, comm. 332 ; RJF 4/2002, n° 180, chron. J. Maïa, p. 287 ; BDCF 2/2002, n° 24, concl. F. Séners. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 5 juin 2002, n° 219840, Simoens : *JurisData* n° 2002-080165 ; Lebon, p. 200 ; Dr. fisc. 2002, n° 41, comm. 810, concl. J. Courtial ; RJF 2002, n° 934 ; RJF 2002, chron. L. Olléon, p. 951 ; BF Lefebvre 2002, p. 1. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 2 juill. 2003, n° 233944, M. Guth : *JurisData* n° 2003-80397 ; Dr. fisc. 2004, n° 7, comm. 943, concl. G. Goulard ; RJF 10/2003, n° 1110 ; BDCF 10/2003, n° 119, concl. G. Goulard. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 mars 2005, n° 255951, min. c/ SA Umicore Oxyde France : RJF 6/2005, n° 565 ; BDCF 6/2005, n° 76, concl. L. Vallée. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 29 juin 2005, n° 271893, min. c/ Sté Sud-ouest Bail : *JurisData* n° 2005-080731 ; Lebon, p. 267 ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 714, concl. L. Olléon ; RJF 10/2005, n° 1038.

25. Cour AELE, 23 nov. 2004, aff. E-1/04, Fokus Bank ASA : Dr. fisc. 2005, n° 23, comm. 468, note C. Boussion et Ph. Derouin.

26. Cour AELE, 23 nov. 2004, aff. E-1/04, Fokus Bank ASA, préc., pts 39 à 45. – V. aussi H. Turot, *On n'a pas tout dit sur la clause anti-abus de l'article 119 ter I* : Dr. fisc. 2017, n° 8, études 162.

27. V. dans le présent numéro CAA Versailles, 3^e ch., 15 nov. 2016, n° 15VE01251, Sté Vétoquinol SA : Dr. fisc. 2017, n° 45, comm. 534, concl. B. Coudert : RJF 2/2017, n° 102.

28. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 20 mai 2016, n° 389994, min. c/ Sté Easyvista : *JurisData* n° 2016-010103 ; Dr. fisc. 2016, n° 28, comm. 422, concl. E. Cortot-Boucher, note G. Glon ; RJF 8-9/2016, n° 753 ; Dr. sociétés 2016, comm. 40, note J.-L. Pierre.

29. CAA Versailles, 3^e ch., 29 nov. 2016, n° 16VE01537, Sté Easyvista, anciennement dénommée Staff and Line : RJF 4/2017, n° 365, concl. B. Coudert (C 365).

30. CE, 3^e et 8^e ch., 17 juill. 2017, n° 407269, Sté Easyvista : Dr. fisc. 2017, n° 45, comm. 535, concl. E. Cortot-Boucher.

31. V. dans le présent numéro CAA Paris, 7^e ch., 29 sept. 2017, n° 15PA01773, Greficomex-Eurogrefi : Dr. fisc. 2017, n° 45, comm. 536.

32. TA Poitiers, 1^{re} ch., 5 févr. 2015, n° 1200893, SARL Indigo Yacht : *JurisData* n° 2015-003586 ; Dr. fisc. 2015, n° 11, comm. 206, note O. Guiard ; RJF 5/2015, n° 392.

qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente dans ce pays, le législateur de 1976 a – par les textes ultérieurement codifiés aux articles 4 B, 164 B, 182 B et 219 quinquies du CGI – placé dans la même situation au regard du champ d'application et du fait générateur des impôts sur les revenus ou bénéfices les contribuables non résidents et les contribuables résidents qui perçoivent de telles sommes. La seconde tient à ce que les pouvoirs de chaque administration fiscale nationale étant généralement limités à leur territoire, la plus grande difficulté de recouvrement à l'étranger est susceptible d'autoriser certaines différences de traitement entre contribuables résidents et non résidents. Autorise-t-elle pour autant qu'une retenue à la source soit liquidée à un taux et sur des bases supérieures à l'impôt applicable aux résidents ?

A. - Identité de situation des contribuables résidents et non résidents au regard de l'imposition des rémunérations de prestations de services payées par un débiteur qui exerce une activité en France

1° La retenue à la source de l'article 182 B du CGI, modalité particulière de liquidation et de recouvrement de l'impôt sur le revenu du contribuable non résident

10 - Dès l'origine, il n'a pas fait de doute que la retenue à la source de l'article 182 B est un impôt sur ces revenus, couvert par les conventions fiscales bilatérales en matière d'impôts sur les revenus, spécialement au titre des revenus de professions indépendantes, des artistes et des sportifs³³. La retenue à la source est imputable sur l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés dus par le bénéficiaire³⁴. À plusieurs reprises, le Conseil d'État a jugé que les dispositions du texte « n'instituent que des modalités particulières de liquidation et de règlement de l'impôt sur le revenu »³⁵.

Lorsque le montant de la retenue à la source est supérieur au montant exigible, l'Administration a pris la position que l'excédent ne pourrait, en aucun cas, être restitué³⁶ mais le Conseil d'État a jugé le contraire³⁷. À l'origine, il en allait de même pour la retenue à la source de l'article 182 A portant sur les salaires, mais la loi n° 93-1353 du 30 décembre 1993 a introduit le remboursement de l'excédent (CGI, art. 197 B)³⁸. Toutes les charges exposées pour l'acquisition ou la conservation du revenu sont déductibles « selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France » (CGI, art. 164 A). Seules les charges déductibles du revenu global ne le sont pas pour les non-résidents (*Ibidem*).

La cause paraît donc entendue pour les non-résidents personnes physiques : le principe de l'égalité de traitement est acquis. Seules diffèrent les modalités d'imposition avec le décalage de trésorerie et les embarras d'une demande de remboursement *a posteriori*. Mais, au final et sauf l'incidence des charges déductibles du revenu global, l'impôt ne peut excéder celui qui serait exigible d'un résident percevant les mêmes revenus. La solution devrait être identique pour les personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les rares cas où les prestations de services rendues par un non-résident sans

installation permanente en France peuvent se rattacher à une entreprise exploitée en France. Dans cette hypothèse, lorsque la retenue de l'article 182 B excède l'impôt sur les sociétés exigible à raison des revenus nets, établi sous déduction de toutes charges, l'excédent devrait être remboursable.

La prochaine étape n'est-elle pas la réduction de la retenue à la source pratiquée par le débiteur lorsqu'il a été informé du montant des frais professionnels déductibles avant le paiement de la rémunération³⁹ ?

2° La retenue à la source de l'article 182 B, impôt spécifique pour les personnes morales qui n'exploitent pas d'entreprise en France

11 - La difficulté relevée par le Conseil d'État vient de ce que « lorsque les revenus en cause ne sont pas assujettis à l'impôt sur les sociétés parce que la société qui les perçoit n'exploite pas d'entreprise en France au sens de l'article 209 du même code », la retenue à la source ne peut pas s'analyser en un acompte sur cet impôt, de sorte qu'elle serait « une imposition distincte »⁴⁰. L'analyse découle d'une précédente décision qui a déconnecté l'application de la retenue à la source de l'article 182 B des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés⁴¹, revenant ainsi sur une décision antérieure complexe⁴².

Cette imposition distincte est du même type que les retenues à la source sur les revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 119 bis et 125 A, III) ou le prélèvement sur les cessions de droits sociaux (CGI, art. 244 bis B), également exigibles des sociétés étrangères sans que ces dernières soient assujetties à l'impôt sur les sociétés faute que ces revenus ou plus-values se rattachent à une entreprise exploitée en France. Cette qualification suffirait-elle pour exclure le principe d'égalité et ses incidences en matière de liquidation de l'impôt ? Le Conseil d'État ne le dit pas. Comment justifier, par principe, qu'un non-résident soit soumis à une imposition, même spécifique, plus lourde qu'un résident à raison du même revenu ? Entre non-résidents percevant le même revenu, comment justifier la différence de traitement entre une personne physique, admise à bénéficier de l'égalité de traitement avec les résidents et du remboursement de l'excédent, et une personne morale qui en serait exclue ?

12 - Bien au contraire, la loi française et, depuis l'arrêt Roval de la Cour de cassation, la jurisprudence, montrent que le principe d'égalité ou de non-discrimination s'applique, au besoin pour faire obstacle à leur application, aux impositions spécifiques – telles que retenues à la source et prélèvements, exigibles sur les revenus ou les profits immobiliers des non-résidents – lorsqu'elles sont plus lourdes que les impôts sur le revenu ou sur les sociétés dus par les résidents placés dans la même situation. Dans la comparaison à effectuer, l'égalité peut être assurée entre contribuables résidents et non résidents en considérant l'hypothèse où le non résident aurait été passible de l'impôt sur les sociétés en France s'il y avait été établi⁴³. La solution est aisément transposable au cas des retenues à la source et la Cour de justice prescrit de procéder ainsi dans tous les cas qui relèvent des

33. BOI 5 B-24-77, préc., § 65, 99 et s.

34. Le dernier alinéa de l'article 10 de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des français de l'étranger ainsi que des autres personnes non domiciliées en France a été éclaté, lors de la codification, entre le dernier alinéa du I de l'article 182 B et l'article 219 quinquies du CGI.

35. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 17 mars 2014, n° 354701, M. Chebbo : Dr. fisc. 2014, n° 24, comm. 377 ; RJF 6/2014, n° 564.

36. BOI 5 B-24-77, préc., § 74, repris au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-50, 6 mars 2017, § 120.

37. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 17 févr. 2015, n° 373230, M. Fisichella, préc.

38. V. Dr. fisc. 1994, n° 1-2, comm. 2.

39. En ce sens, V. CJCE, *gde.ch.*, 3 oct. 2006, aff. C-290/04, FKP Scorpio, préc.

40. CE, 3^e et 8^e ch., 17 juill. 2017, n° 407269, Sté Easyvista, préc., pt 4.

41. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 25 mai 2007, n° 288288, GIE Compagnie industrielle des polyéthylènes de Normandie (CIPEN) : JurisData n° 2007-081128 ; Dr. fisc. 2008, n° 13, comm. 240, concl. L. Olléon, note J.-L. Pierre ; Dr. sociétés 2007, comm. 170 ; BGFE 2007, n° 9, p. 7 et s., obs. Y. de Givré. – V. J. Burguburu, L'article 182 B peut être appliqué sans retenue : RJF 8-9/2007, p. 703.

42. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 30 juin 1997, n° 169179, Sté d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied (APBP) : JurisData n° 1997-049055 ; Dr. fisc. 1997, n° 51, comm. 1348, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 8-9/1997, n° 771.

43. V. CE, sect., 30 déc. 2003, n° 233894, SA Andritz : JurisData n° 2003-080472 ; Dr. fisc. 2004, n° 16, comm. 427, concl. G. Bachelier, note P. Masquart ; RJF 3/2004, n° 238 ; RJF 2/2004, P. 83, chron. L. Olléon ; BGFE 2004, n° 2, p. 12, obs. N. Chahid-Nourai.

grandes libertés de circulation de l'Union européenne. La cour administrative d'appel de Versailles en a jugé de même dans l'affaire *Vetoquinol* pour l'application de l'article 182 B. Si la liberté de prestation de service ne s'applique pas à l'égard des pays tiers, il existe des arguments puissants pour étendre la solution sur le fondement des principes d'égalité et de non-discrimination protégés par la Constitution et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme.

B. - Différence des moyens de contrôle fiscal des résidents et des non-résidents

13 - La circonstance que les contrôles à l'étranger soient plus difficiles que sur le territoire national n'entraîne pas une différence objective de situation des contribuables au regard de la loi fiscale de fond. Elle peut cependant justifier une différence de traitement appropriée entre résidents et non-résidents imposables à raison des mêmes revenus, pourvu que cette atteinte n'excède pas ce qui est nécessaire. La jurisprudence européenne est bien établie en ce sens et la cour administrative d'appel de Versailles s'en est directement inspirée dans son arrêt *Vetoquinol*. Dans l'affaire *Easyvista (II)*, l'appréciation de la différence de traitement ne relevait pas du droit de l'Union européenne, de sorte que l'hésitation était permise.

Les principes d'égalité et de non-discrimination ont le même sens, quels que soient les instruments, constitutionnel ou internationaux, qui les protègent. L'affaire *Layher* en a donné un exemple puisque la disparité de traitement a été condamnée tant au regard des textes constitutionnels⁴⁴ que de la Convention européenne des droits de l'homme⁴⁵ et qu'elle était tout aussi contraire à la liberté d'établissement garantie par le droit de l'Union européenne. La question de l'incidence des moyens de contrôle fiscal n'est pas plus spécifique au droit de l'Union européenne et s'étend à toute relation avec l'étranger, spécialement dans un contexte international de transparence accrue et d'échanges d'informations en matière fiscale. Si, comme l'a retenu le Conseil d'État, la conformité à la Constitution de l'article 182 B du CGI dépend du contrôle fiscal des non-résidents et de ses modalités, plusieurs arguments vont dans le sens d'un renvoi au Conseil constitutionnel.

1° La coopération internationale entre administrations fiscales, facteur d'égalité de traitement

14 - Alors que l'Administration ne dispose normalement pas de pouvoirs de contrôle à l'étranger, plusieurs modes de coopération administrative ou d'échange de renseignements ont été mis en place et fonctionnent effectivement avec un grand nombre d'États étrangers. Le législateur en a expressément tenu compte dans plusieurs dispositions qui visent « les États membres de l'Union européenne et autres États ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause administrative en vue de lutter contre la fraude fiscale ou l'évasion fiscales » (CGI, art. 119 quinquies bis, 2 sur la dispense de retenue à la source sur les dividendes ; CGI, art. 150-0 B, 150-0 B ter et art. 210-0 A, sur le régime des fusions et échanges de titres ; CGI, art. 158, 3, 2°, sur l'abattement de 40 % sur les dividendes reçus par des particuliers ; CGI, art. 990 E, 3°, sur l'exonération de taxe annuelle de 3 % sur les immeubles détenus par certaines entités, etc.). À la suite de l'arrêt *Emerging markets* de la Cour de justice⁴⁶, le 2 de l'article 119 bis a été précisé pour exiger que « les stipulations de la convention d'assistance administrative (...) et leur mise en œuvre doivent effective-

ment permettre à l'administration des impôts d'obtenir des autorités de l'État [étranger] les informations nécessaires »⁴⁷.

L'effectivité de l'échange d'informations et les limites des pouvoirs de l'État étranger requis auraient pu être pertinentes dans l'affaire *Easyvista (II)* dans laquelle était en jeu la convention fiscale franco-libanaise du 24 juillet 1962. Cette convention comporte une clause d'échange d'informations à la fois extensive et évolutive couvrant « dans le cadre de la pratique administrative normale » l'établissement et le recouvrement réguliers des impôts ainsi que l'application des lois nationales relatives à la répression de la fraude fiscale. Cette clause permettait-elle d'obtenir de l'administration fiscale libanaise des informations suffisantes sur une société *offshore*, telle que l'était la société bénéficiaire des revenus ?

Le Liban a récemment adhéré au Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ; la revue par ses pairs, selon la procédure de « piste rapide » (*Fast track*), a conclu qu'il était « conforme pour l'essentiel » aux exigences de l'OCDE et le Liban s'est engagé dans l'échange automatique de renseignements⁴⁸. La situation était vraisemblablement différente au cours des années d'imposition, ou de contrôle, en cause mais le standard législatif, conventionnel ou constitutionnel peut tenir compte de l'évolution de la pratique étrangère. C'est ce que montrent l'article 238-0 A du CGI sur les États non coopératifs et le 2 de l'article 119 bis du même code sur les organismes de placement collectif de pays tiers. Les décisions successives de la cour administrative d'appel et du Conseil d'État dans l'affaire *Easyvista (II)* n'en disent rien et se prononcent « indépendamment des garanties en matière de contrôle fiscal qu'elles [les personnes morales étrangères] seraient susceptibles de présenter », ce qui paraît contestable⁴⁹.

Lorsqu'elle est effective, la coopération internationale en matière fiscale n'équivaut certes pas à un pouvoir de contrôle direct par l'administration nationale, de sorte que certaines mesures spécifiques peuvent néanmoins être appropriées en présence d'un élément d'étranéité. Ainsi le Conseil constitutionnel a-t-il jugé que la détention et l'usage de comptes à l'étranger ayant servi à la commission du délit de fraude fiscale pouvaient être une circonstance aggravante de ce délit⁵⁰. De même la Cour de justice a-t-elle admis que les délais de prescription et, par suite, les pénalités encourues soient majorés en pareil cas lorsque les autorités nationales ne disposent d'aucune information. Mais la mesure n'est justifiée que si *primo* elle est propre à atteindre le but d'intérêt général poursuivi – par exemple en augmentant la période de contrôle ou en aggravant l'effet dissuasif des pénalités encourues – et si, *secundo*, elle n'est pas disproportionnée, de sorte qu'elle doit être exclue lorsque l'Administration disposait d'indices suffisants lui permettant d'engager une enquête⁵¹.

2° Proportionnalité de l'atteinte

15 - À supposer que la difficulté de contrôler les charges déductibles engagées à l'étranger justifie une mesure de prudence, voire une mesure restrictive, le refus de déduction des charges afférentes au revenu – c'est-à-dire la présomption irréfutable qu'il n'y aurait pas

44. Cons. const., 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, Sté Layher SAS : Dr. fisc. 2016, n° 46, comm. 592, note G. Blanluet ; RJF 2016, n° 1108.

45. CE, 8^e et 3^e ch., 29 mars 2017, n° 399506, Sté Layher : JurisData n° 2016-013387 ; Dr. fisc. 2017, n° 25, comm. 365, concl. R. Victor.

46. CJUE, 1^{re} ch., 10 avr. 2014, aff. C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* : Dr. fisc. 2014, n° 16, act. 247 ; C. Acard, *Fiscalité financière* : Dr. fisc. 2014, n° 23, 364, n° 9 à 18.

47. L. fin. rect. 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 58 : Dr. fisc. 2015, n° 1-2, comm. 45.

48. OECD/Global forum/Exchange of information/Ratings, à jour en août 2017.

49. Comp, CJUE, 1^{re} ch., 25 oct. 2012, aff. C-387/11, *Comm. c/ Belgique*, pt 81 : Dr. fisc. 2012, n° 45, act. 432.

50. Cons. const., déc. 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, cons. 20 à 24 : Dr. fisc. 2013, n° 51-52, comm. 563, note Ch. de la Martinière.

51. CJCE, 4^e ch., 11 juin 2009, aff. C-155/08, X et aff. C-157/08, E. H. A. *Passenheim-van Schoot* : Rec. CJCE, I, p. 5093 ; Dr. fisc. 2009, n° 29, comm. 424, note E. J. Van Brustem.

de charges déductibles admissibles – est disproportionné par rapport à l'objectif poursuivi.

Même en présence d'États ou territoires non coopératifs, le Conseil constitutionnel a exclu le caractère irréfutable de la présomption de fraude et autorisé les contribuables à rapporter la preuve contraire⁵². À plus forte raison devrait-il en être ainsi à l'égard d'un État coopératif pour admettre la preuve de l'existence et du montant de charges déductibles du revenu soumis à la retenue à la source de l'article 182 B du CGI. Lorsque le bénéficiaire est une personne physique, la loi et la jurisprudence admettent expressément la déduction des charges professionnelles sans distinguer le lieu où ces dépenses ont été engagées (CGI, art. 164 A)⁵³. Pourquoi traiter différemment les personnes morales ? La circonstance que la retenue à la source de l'article 182 B soit, pour elles, une imposition spécifique est-elle pertinente ? N'y a-t-il pas là une seconde question d'égalité devant la loi, voire d'égalité devant les charges publiques ?

16 - La Cour de justice de l'Union européenne a jugé à plusieurs reprises, y compris à l'égard des pays tiers dans les matières relevant de la libre circulation des capitaux, que « rien n'empêche les autorités fiscales nationales d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct des impôts concernés et, le cas échéant, de refuser la réduction d'impôt demandée si ces preuves ne sont pas fournies »⁵⁴. Elle a jugé que l'admission de ces preuves pouvait être subordonnée à la condition qu'elles puissent faire l'objet d'échanges de renseignements avec les autorités étrangères⁵⁵. Tel a également été l'avis du Conseil d'État⁵⁶.

La Cour de justice a admis que le bénéficiaire d'un régime national soit soumis à la condition que l'échange d'informations avec les autorités étrangères soit effectif⁵⁷. En matière d'application du régime national des sociétés mères et filiales à des dividendes entrants en

provenance de pays tiers, elle a récemment subordonné le refus du régime de faveur à l'inefficacité de l'échange de renseignements avec les États en question (Liban et Tunisie), marquant ainsi une évolution certaine⁵⁸. Comme il a été justement souligné, la jurisprudence de la Cour oppose moins les États membres aux pays tiers que les États qui respectent un standard élevé de coopération administrative à ceux qui ne le respectent pas⁵⁹.

17 - Conclusion de la deuxième partie. – Le test d'identité de situation entre contribuables résidents et non résidents n'est donc lié à l'application du droit de l'Union européenne ni sur le fond de l'imposition ni sur l'échange d'informations avec les pays étrangers. Pourquoi ne pourrait-il être retenu au regard du principe d'égalité devant la loi, garanti par la Constitution ?

L'égalité de traitement entre résidents et non-résidents est étrangère à l'affaire *Épx Vincileoni*⁶⁰, dans laquelle le Conseil constitutionnel a refusé d'étendre aux résidents d'un État tiers l'exonération de certains prélèvements fiscaux affectés au financement de la sécurité sociale destinée à faciliter la libre circulation des travailleurs dans le cadre de l'Union européenne. Les résidents affiliés au régime français de sécurité sociale étant imposables, la question n'était pas celle de l'égalité de traitement entre résidents et non-résidents, mais parmi les non-résidents, entre ceux de l'Union et ceux d'États tiers. Cette décision est essentiellement fondée, d'après le commentaire officiel, sur la proposition que « le droit de l'Union européenne est, par construction, un droit discriminatoire à l'égard des situations extra-communautaires. Une application extensive du principe d'égalité en matière fiscale imposerait au législateur français d'aligner le droit applicable aux ressortissants des pays tiers sur les exigences communautaires ».

La décision *SOPARFI*⁶¹ a montré que cette formule et ce raisonnement, inspirés d'une « préférence communautaire », ne peuvent être généralisés ni même étendus hors de cette hypothèse. Au regard de l'objet de l'article 182 B qui est d'imposer les prestations de toute nature fournies ou utilisées en France, l'égalité de situation entre les contribuables résidents ou non résidents, et parmi ces derniers entre les personnes physiques et les personnes morales n'a, comme on l'a vu, aucun lien avec l'Union européenne ni avec une quelconque « préférence communautaire ». La circonstance que certaines modalités de liquidation de l'impôt soient contraires à la liberté de prestation de services dans l'Union européenne lorsqu'elle est pertinente n'exclut pas qu'elles soient également contraires au principe d'égalité et de non-discrimination protégé tant par la Convention européenne des droits de l'Homme que par la Constitution. De même, le contrôle des frais professionnels engagés par le contribuable non résident dépend plus du degré de coopération internationale avec l'administration fiscale de son État de résidence que de l'appartenance de ce dernier à l'Union européenne ou à l'Espace économique européen.

C'est donc à juste titre que, dans son arrêt *Vetoquinol*, la cour administrative d'appel de Versailles a prononcé le dégrèvement correspondant au taux réduit sur les redevances d'inventions brevetables

52. *Cons. const.*, 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, *Assoc. Française des entreprises privées (AFEP) et a.* : Dr. fisc. 2015, n° 12, comm. 223, note P. Kouraleva-Cazals sur les régimes fiscaux spécifiques à des opérations effectuées dans des ETNC. – *Cons. const.*, 25 nov. 2016, n° 2016-598 QPC, *Sté Eurofrance* : Dr. fisc. 2016, n° 48, act. 672 ; RJF 2/2017, n° 160 ; C. Acard, *Fiscalité financière* : Dr. fisc. 2017, n° 21, étude 318, n° 16 sur le taux d'imposition spécifique pour la retenue à la source de l'IR sur les produits distribués dans un ETNC. – *Cons. const.*, 1^{er} mars 2017, n° 2016-614 QPC, *Lacquemant* : Dr. fisc. 2017, n° 10, act. 159. – Et, *Cons. const.*, 6 oct. 2017, n° 2017-659 QPC, *Nabitz* : Dr. fisc. 2017, n° 41, act. 552 sur l'article 123 bis.

53. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 17 févr. 2015, n° 373230, M. Fisichella, *préc.*

54. V. en ce sens, CJCE, 4^e ch., 11 oct. 2007, *aff. C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (Elisa) c/ DGI*, pt 95 : Rec. CJCE 2007, I, p. 8251 ; Dr. fisc. 2007, n° 50, comm. 1047, note J.-L. Pierre ; Europe 2007, comm. 336, note L. Idot ; RJF 1/2008, n° 97 ; RMCUE 2008, p. 178 et 290, note J.-P. Maublanc ; AJDI 2008, p. 178, note J.-P. Maublanc ; Gaz. Pal. 18 déc. 2007, *jurispr.* p. 37, note D. Dittert ; RAE 2007/08, p. 459, note F. Dieu. – V. A. Maitrot de la Motte, *La « taxe de 3 % » et le droit communautaire : l'Europe à la croisée des chemins (à propos de l'arrêt Elisa du 11 octobre 2007, in L'année fiscale : Dr. fisc. 2008, n° hors-série, étude 5. – L. Bernardeau et F. Schmied, Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (oct./déc. 2007) : Dr. fisc. 2008, n° 8-9, étude 183. – CJUE, 5^e ch., 6 juin 2013, *aff. C-383/10, Comm. c/ Belgique*, pt 54 : Dr. fisc. 2013, n° 25, act. 328. – V. L. Bernardeau et O. Peiffert, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (janv./juin 2013) : Dr. fisc. 2013, n° 36, étude 396, n° 31 et s. – CJUE, 10^e ch., 23 janv. 2014, *aff. C-296/12, Commission c/ Belgique* : Dr. fisc. 2014, n° 5, act. 78 ; Europe 2014, comm. 126, note M. Meister ; JCP G 2014, 176, note D. Berlin.**

55. CJCE, 4^e ch., 18 déc. 2007, *aff. C-101/05, Skatteverket c/A* : Rec. CJCE 2007, I, p. 11531 ; Dr. fisc. 2007, n° 52, act. 1169 ; RJF 3/2008, n° 378. – CJUE, 2^e ch., 19 juill. 2012, *aff. C-48/11, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö c/A Oy* : JCP E 2012, act. 508 ; Europe 2012, comm. 38, note M. Larché.

56. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 mai 2011, n° 344678 et 344687, *Sté Santander Asset Management SGIIC SA et a.* : *JurisData* n° 2011-010501 : Dr. fisc. 2011, n° 35, comm. 485, *concl.* P. Collin, note P. Dibout ; RJF 8-9/2011, n° 1009. – V. S. Defert, V. Louvel et E. Raingard de la Blétière, *Retenue à la source sur les dividendes versés aux fonds d'investissement étrangers : incompatibilité avec le droit de l'UE* : Dr. fisc. 2012, n° 20, act. 215.

57. CJUE, 1^{re} ch., 10 avr. 2014, *aff. C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, *préc.*, pt 33.

58. CJUE, 5^e ch., 24 nov. 2016, *aff. C-464/14, SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA* : *JurisData* n° 2016-027725 ; Dr. fisc. 2016, n° 48, act. 670 ; Europe 2017, comm. 37, note V. Michel. – V. L. Bernardeau, O. Peiffert et F. Schmied, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (oct./déc. 2016) : Dr. fisc. 2017, n° 5-6, étude 148, spéc. n° 43.*

59. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne Bruylant, coll. Traités*, 2^e éd. 2016, n° 191 p. 276.

60. *Cons. const.*, 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *Épx Vincileoni* : Dr. fisc. 2017, n° 21, comm. 322, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 6/2017, n° 600. – V. X. Cabannes, *La CSG sur les revenus du patrimoine et les affiliés à des régimes sociaux d'États tiers à l'UE* : Dr. fisc. 2017, n° 12, act. 176.

61. *Cons. const.*, 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *SOPARFI* : Dr. fisc. 2017, n° 41, comm. 501, note N. Jacquot et P. Mispelon. – V. M. Pelletier, *La fin de la contribution de 3 % sur les montants distribués. À propos de Cons. const.*, 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *Soparfi* : Dr. fisc. 2017, n° 41, act. 539.

et examiné les preuves, qu'elle a jugées insuffisantes, de charges déductibles. En revanche, la décision *Easyvista (II)* de la même cour puis celle du Conseil d'État sur la QPC proposée suscitent des interrogations, voire des réserves, en ce qu'elles ont retenu la seule absence de contrôle direct par l'administration française d'un contribuable non résident, fût-il de pays tiers, sans prendre en considération les possibilités d'échange d'informations avec l'État de son siège. Une question prioritaire de constitutionnalité intégrant ce critère aurait mérité d'être posée.

3. Le contribuable non résident et les droits de la défense lors de la procédure administrative d'imposition en matière de retenue à la source

18 - La pratique souvent suivie par l'Administration pour établir la retenue à la source à l'encontre du débiteur français qui ne l'a pas pratiquée lors du versement de la rémunération due au non-résident, pose deux séries de questions. La première concerne le cas où, pour obtenir la dispense de retenue à la source prévue par une convention fiscale internationale, le bénéficiaire non résident a fourni à l'établissement payeur une attestation de résidence fiscale établie ou visée par l'administration fiscale de son pays d'origine. L'administration fiscale de l'État de la source peut-elle contester la valeur du certificat de résidence fiscale établi par l'administration compétente de l'État de résidence ? Si oui, auprès de qui et dans quelles conditions ? La seconde question concerne les droits de la défense du contribuable non résident, que la pratique française ne rend pas destinataire des propositions de rectification ou autres actes de procédure notifiés au seul établissement payeur.

A. - Valeur probante et discussion du certificat de résidence émanant de l'autorité fiscale compétente d'un État conventionné

19 - La question de savoir si une personne morale exonérée d'impôt dans l'État où elle a son siège de direction effective, voire son activité principale, est résidente de cet État au sens de la convention fiscale internationale conclue par la France avec cet État est complexe. La jurisprudence, issue de récentes décisions du Conseil d'État⁶², n'est pas entièrement fixée sur ce point. L'objet du présent article n'est pas de traiter ce sujet, ni même de l'aborder, sinon en ce qui concerne ses incidences procédurales et les droits de la défense de l'établissement payeur comme du contribuable non résident.

Conformément aux modèles de conventions fiscales bilatérales de l'OCDE et de l'ONU, la résidence d'un contribuable, qui détermine sa vocation à bénéficier des avantages de la convention conclue entre la France et l'État où il est domicilié, est définie par référence à la législation de cet État. Cette notion vise l'assujettissement du contribuable à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère analogue, à l'exclusion des personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État. L'autorité compétente pour certifier cette qualité est naturellement l'autorité fiscale de l'État en

question puisqu'elle procède de l'exercice de sa propre souveraineté. Des formulaires et des procédures de certification, plus ou moins formels selon les cas ont été mis en place. Les textes et la jurisprudence ont précisé les cas où le recours à des formulaires déterminés est nécessaire⁶³. En revanche, aucun texte n'a précisé si, ni à quelles conditions, l'autorité de l'État de la source des revenus peut faire valoir une position différente ni, moins encore, la procédure à suivre pour résoudre les différends éventuels.

1° Opposabilité et présomption de validité du certificat de résidence fiscale étranger

20 - Indépendamment de toute convention internationale contre la double imposition, le certificat, ou l'attestation, de résidence fiscale émanant des autorités compétentes d'un État étranger est un acte public étranger destiné à faire preuve de l'exercice par cet État d'un attribut de sa souveraineté.

À ce titre, il est opposable à tous et le Conseil d'État censure les décisions qui s'abstiennent de le prendre en considération⁶⁴, comme celles qui méconnaissent l'opposabilité d'un acte de l'état civil étranger⁶⁵.

À la différence de l'article 47 du Code civil pour les actes de l'état civil étrangers, modifié en dernier lieu par la loi n° 2006-1376 du 14 novembre 2006 relative au contrôle de la validité des mariages, et cité notamment par l'article L. 111-6 du Code de l'entrée et du séjour des étrangers, aucun texte ne définit expressément sa force probatoire. Cependant, il ne paraît pas déraisonnable de suggérer que les principes dont s'inspire ce texte et la jurisprudence correspondante pourraient être applicables au certificat de résidence fiscale. D'abord, une présomption de validité, susceptible d'être écartée par la preuve du caractère irrégulier, falsifié ou non conforme à la réalité des faits déclarés, « le cas échéant après toutes vérifications utiles ». Ensuite, s'il existe de sérieuses raisons de le contester, l'opportunité de ces vérifications utiles, spécialement auprès de l'autorité étrangère compétente, comme celles visées aux articles R. 211-4 du Code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile et 1^{er} du décret n° 2015-1740 du 24 décembre 2015, une procédure contradictoire avec la personne intéressée, voire le recours prévu par la convention d'entraide pertinente⁶⁶.

Ces exigences minimales seraient particulièrement appropriées, voire requises, dans les relations avec les pays émergents liés à la France et à l'Union européenne par l'histoire et par des accords d'association. Elles s'imposeraient de plus fort en présence de la convention fiscale bilatérale dont l'administration française se proposerait de refuser le bénéfice à l'établissement payeur et au contribuable non résident.

2° L'obligation d'exécuter de bonne foi les traités internationaux

21 - La coutume internationale, dont s'inspire la Convention de Vienne sur le droit des traités, énonce, sous l'adage « *pacta sunt servanda* » le principe selon lequel « tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté de bonne foi » (article 26 de la convention de Vienne du 23 mai 1969 sur les traités entre États, non ratifiée par la France⁶⁷). Il en découle plusieurs obligations pour les parties contrac-

62. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 9 nov. 2015, n° 370054, min. c/ Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV) : *JurisData* n° 2015-026398 ; Lebon, p. 376 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 28, comm. 421, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note G. Glon ; *RJF* 2/2016, n° 178. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 9 nov. 2015, n° 371132, Sté Santander Pensionnes SA EGFP : *Dr. fisc.* 2016, n° 28, comm. 421, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note G. Glon ; *RJF* 2/2016, n° 178. – CE, 3^e et 8^e ch., 20 mai 2016, n° 389994, min. c/ Sté Staff and Line (devenue Sté Easyvista) : *JurisData* n° 2016-010103 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 28, comm. 422, concl. E. Cortot-Boucher, note G. Glon ; *Dr. sociétés* 2016, comm. 40, note J.-L. Pierre ; *RJF* 8-9/2016, n° 753.

63. B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales* : Éd. Francis Lefebvre, 11^e éd., 2016, n° 82830 et s.

64. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 7 mai 2014, n° 360845, Nicolle : *RJF* 8-9/2014, n° 838.

65. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 8 mars 2004, n° 248094, M^{me} Mohammadi : *JurisData* n° 2004-080531 et n° 249461, Mohammadi : *JurisData* n° 2004-080532 : *Dr. fisc.* 2004, n° 30-36, comm. 643, concl. F. Séners ; *RJF* 6/2004, n° 565.

66. Cass. soc., 9 juin 1994, n° 92-11.423 : *Bull. civ.*, V, n° 195.

67. Repris par *Cons. const.*, 9 août 2012, n° 2012-653 DC, *Traité sur la stabilité, la coordination, et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire*,

tantes, et notamment d'abstention de mesures contraires voire une obligation positive de coopération⁶⁸.

Pour délivrer un certificat ou une attestation de résidence fiscale en vue de l'application d'une ou plusieurs conventions préventives de double imposition, l'administration de l'État de résidence procède à une appréciation des faits pertinents pour l'application des règles qui définissent cette résidence afin de garantir l'exactitude des mentions portées sur le certificat. La même obligation d'exécution de bonne foi implique que, tant que ce certificat ou cette attestation n'est pas retiré ou déclaré invalide, l'Administration et les juges de l'État de la source prennent en considération l'attestation ou le certificat émanant de l'État contractant qui considère le contribuable comme son résident fiscal au sens de sa législation interne et de la convention pertinente.

L'obligation d'exécuter de bonne foi impose aussi une obligation de coopération dans le règlement d'éventuels différends : d'une part l'État de la source des revenus doit, notamment par l'emploi de la clause d'échange d'informations, faire part à l'État de la résidence de ses doutes quant à l'exactitude des faits ou de leur analyse au regard des dispositions pertinentes de la convention qui les lie ; de même, au vu des doutes ainsi exprimés, l'État de la résidence, émetteur du certificat doit reconsidérer le bien-fondé de sa délivrance et, le cas échéant, retirer le certificat. Au cas où les autorités compétentes des États concernés ne parviendraient pas à un accord, il leur appartiendrait alors de mettre en œuvre la procédure de règlement des différends appropriée.

22 - S'il était admis que l'autorité fiscale de l'État de la source puisse unilatéralement écarter, même sous le contrôle de son juge national, le certificat ou l'attestation de résidence fiscale de l'autre État contractant, alors l'obligation de coopération loyale que comporte celle d'exécuter de bonne foi la convention fiscale qui les lie risquerait d'être compromise. Ainsi que l'a souligné la Cour de justice de l'Union européenne sur le sujet voisin des certificats A1 (anciennement E 101) en matière d'affiliation à un régime de sécurité sociale, ces principes devraient s'appliquer même si les autorités fiscales françaises constataient que, selon elles, l'entité étrangère ne remplit manifestement pas les conditions requises pour être résidente au sens de la législation fiscale de l'autre État et de la convention bilatérale⁶⁹.

Concrètement, cette analyse, dictée par un principe essentiel du droit international public repris, voire renforcé en droit de l'Union européenne, implique qu'en présence d'un certificat ou d'une attestation de résidence fiscale émanant d'une autorité compétente d'un État partie à une convention fiscale avec la France, le débat ne puisse pas être limité au seul contrôle de l'établissement payeur par le vérificateur de l'administration des impôts. Au plus tard avant la mise en recouvrement, la question devrait être transmise à l'autorité compétente pour échanger des informations avec l'administration étrangère qui a émis le certificat ou l'attestation et lui faire part des doutes, s'ils subsistent, de l'administration française. Le contribuable étranger, titulaire du certificat contesté devrait être mis en mesure de présenter ses observations dans ce processus, avant toute mise en recouvrement.

B. - Droits de la défense du contribuable non résident

23 - La proposition est toute simple : *primo*, sauf procédure présentant des garanties spécifiques, l'Administration ne peut assujettir une personne à une imposition qu'après l'avoir mise à même de pré-

senter ses observations⁷⁰ ; *secundo*, en matière de retenue à la source ou de prélèvement sur les revenus versés à des non-résidents, le contribuable est le bénéficiaire des revenus et non pas l'établissement payeur ; *ergo* conclusion : sauf à engager une procédure contradictoire de rectification à l'encontre d'un non-résident bénéficiaire de revenus qu'elle se propose d'assujettir à une retenue à la source ou un prélèvement sur des revenus qui lui ont été payés, l'Administration doit le mettre à même de présenter ses observations avant toute mise en recouvrement.

Les deux prémisses du raisonnement sont inscrites dans la jurisprudence du Conseil d'État. La conclusion en découle nécessairement.

Il ne peut être suppléé à ces exigences par la procédure contradictoire engagée envers l'établissement payeur ou débiteur français, qui n'est pas le contribuable, qui ne dispose pas des éléments de fait, voire de fiscalité étrangère, que seul le contribuable non résident est à même de détenir, et qui n'a pas davantage de contacts avec l'administration fiscale étrangère. Même si l'établissement payeur est légalement tenu de déclarer les sommes soumises à la retenue à la source, d'en payer le montant au Trésor public et qu'il en découle une certaine responsabilité, il n'est pas l'interlocuteur approprié de l'administration des impôts. La procédure de rectification suivie à son encontre ne comporte pas les garanties spécifiques exigées par la jurisprudence du Conseil d'État pour dispenser l'Administration de respecter les droits de la défense du contribuable non résident comme de l'établissement payeur. Peu importe que ces derniers aient la faculté de correspondre entre eux. Le statut de contribuable est un statut législatif d'ordre public qui ne peut pas dépendre de relations purement privées, non contraignantes, voire temporaires ou épisodiques, entre les personnes concernées par la même procédure d'imposition.

L'irrégularité d'une procédure suivie sans notification au contribuable non résident porterait atteinte aux droits de la défense du contribuable comme de l'établissement payeur et chacun d'eux devrait être recevable à s'en prévaloir. Dans son arrêt *Vetoquinol*, la cour administrative d'appel de Versailles a justement retenu le caractère opérant du grief qui lui était présenté ; elle l'a rejeté au motif essentiel qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne prévoyait cette communication, sans examiner la jurisprudence du Conseil d'État qui a précisément vocation à s'appliquer en l'absence de texte spécifique.

24 - C'est donc à juste titre que la Cour de l'AELE s'est inspirée de ces principes dans sa décision *Fokus Bank* précitée du 23 novembre 2004. Les motifs avancés par la cour administrative d'appel de Versailles pour en écarter la doctrine dans son arrêt *Vetoquinol* précité n'emportent pas la conviction : même si l'arrêt de la Cour de l'AELE n'a pas d'autorité juridique en France et même si les circonstances de fait étaient différentes, le principe des droits de la défense et ses implications en matière de retenue à la source sont identiques.

Le surcroît de formalités qui est susceptible d'en résulter pour l'administration fiscale française et pour le contribuable non résident ne devrait pas être un obstacle à cette mise en cause, notamment pas dans le cas où elle est le préalable ou le complément d'un échange d'informations avec l'administration fiscale de l'État de son siège. Ici encore, l'exécution de bonne foi de la convention fiscale avec cet État serait en jeu.

consid. 18 : AJDA 2012, p. 1717, note M. Lombard ; RFD compt. 2012, p. 854, chron. X. Magnon ; RFDA 2012, p. 1043, étude É. Oliva ; RTDE 2012, p. 855, obs. J. Roux.

68. Rép. droit international Dalloz, v° Bonne foi, par É. Zoller.

69. V. CJUE, 1^{re} ch., 27 avr. 2017, aff. C-620/15, A-Rosa Flusschiff GmbH c/ URSSAF : JurisData n° 2017-009326.

70. CE, sect., 7 déc. 2001, n° 206145, SA Ferme de Rumont c/ Onilait, préc. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 5 juin 2002, n° 219840, Simoens, préc. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 2 juill. 2003, n° 233944, M. Guth, préc. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 mars 2005, n° 255951, min. c/ SA Umicore Oxyde France, préc. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 29 juin 2005, n° 271893, min. c/ Sté Sud-ouest Bail, préc.

Conclusion

25 - Quarante ans après son introduction, le texte et l'application de l'article 182 B du CGI nécessitent une importante révision, spécialement en ce qu'ils concernent les personnes morales et les relations avec les États pratiquant un niveau suffisamment élevé de coopération en matière fiscale.

MOTS-CLÉS : *Retenue à la source - Rémunérations de services rendus par des non-résidents (CGI, art. 182 B) - Principe d'égalité - Droits de la défense*