

CONSEIL CONSTITUTIONNEL

QPC n°2019-784

INTERVENTION

POUR : 1°/ La société NR-COMS,

Société à responsabilité limitée dont l'associé unique, personne physique, assume personnellement la gérance (EURL), immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Paris sous le numéro 537660219, ayant son siège social 16, boulevard Saint-Germain à PARIS (5°) ;

2°/ La société Smartcoms Outsourcing,

Société à responsabilité limitée tunisienne, immatriculée au registre central de commerce de Tunisie sous le numéro B24110652009, ayant son siège à Tunis, 11 rue El Hijaz, 1002 Tunis Belvédère, ou Maharajene ;

Ayant pour avocat :

M^e Philippe Derouin

Avocat au barreau de Paris

001576.derouinphilippe@avocat-conseil.fr

demeurant à Paris, 140, rue du faubourg Saint Honoré (75008)

philippe.derouin@cabinet-derouin.com

FAITS

- 1. Les sociétés intervenantes ont été assujetties à la retenue à la source de l'article 182 B du code général des impôts, qui fait l'objet de la QPC, dans les circonstances suivantes :**

La société tunisienne Smartcoms Outsourcing exerce depuis 2009, une activité de plateforme technique pour les centres d'appels essentiellement à destination de l'exportation dans des locaux loués à Tunis, 11 rue El Hijaz.

Elle y emploie environ 36 salariés (téléopérateurs, sous le contrôle de superviseurs et d'un responsable de production), tous régulièrement déclarés à la Caisse nationale de sécurité sociale de Tunisie. A ces salariés, s'ajoute le personnel des sous-traitants auxquels elle a recours. Trois photos des lieux et du personnel, prises au moyen des caméras de surveillance ont notamment été communiquées à l'administration des impôts.

2. En toute transparence avec la société française **Orange**, la société tunisienne Smartcoms Outsourcing exerce depuis 2011 en qualité de sous-traitant de **la société française NR-COMS**.

Orange a ainsi mis à la disposition des salariés de Smartcoms Outsourcing les modèles de contrat qu'ils adressent aux clients, par voie électronique (fax ou courriel), en vue de la souscription aux services d'Orange, lesquels déterminent la rémunération versée par Orange à NR-COMS et partiellement rétrocédée par NR-COMS à Smartcoms Outsourcing selon des modalités qui n'ont pas été contestées par l'administration des impôts.

L'entreprise française Orange a fait procéder régulièrement sur place à Tunis aux audits de sécurité du système d'information de la société Smartcoms Outsourcing qui lui ont paru appropriés.

IMPOSITION EN TUNISIE

3. **Fiscalement, en Tunisie**, la société Smartcoms Outsourcing est immatriculée auprès de l'administration fiscale tunisienne dans les conditions de droit commun sous le numéro 000/MAM/1109032. Elle dépose régulièrement ses déclarations fiscales, ainsi qu'en a attesté le chef du bureau de contrôle des impôts de Montplaisir.

Imposable en Tunisie à raison de son domicile, de son siège de direction et de son activité, la société Smartcoms Outsourcing est résidente de Tunisie tant en application de la loi tunisienne que de la convention fiscale franco-tunisienne du 28 mai 1973 tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscale, ainsi qu'en a attesté le chef de centre régional de contrôle des impôts de Tunis III compétent.

La société Smartcoms Outsourcing a bénéficié de l'exonération temporaire, totale ou partielle, d'impôt sur les sociétés prévue par la loi tunisienne en faveur des entreprises exportatrices et spécialement du Code d'incitations aux investissements en vigueur.

4. **En droit**, l'article 10 de ce code définit les entreprises totalement exportatrices, lesquelles comprennent celles qui, comme la société Smartcoms Outsourcing, réalisent « *des prestations de services en Tunisie en vue de leur utilisation à l'étranger* ».

A l'origine, l'article 12 du Code d'incitations aux investissements tunisien disposait :

« *Les entreprises totalement exportatrices ne sont soumises au titre de leurs activités en Tunisie qu'au paiement des impôts, droits, taxes, prélèvements et contributions suivants :*

(1 à 5) liste de contributions, comprenant notamment les contributions et cotisations au régime légal de sécurité sociale

« *6) l'impôt sur le revenu des personnes physiques après déduction de 50% des revenus provenant de l'exportation (...). Toutefois, et sur présentation d'une demande lors du dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu, les revenus provenant de l'exportation sont déduits en totalité de l'assiette de cet impôt durant les dix premières années à partir de la première opération d'exportation (...)*

7) l'impôt sur les sociétés après déduction de 50% des bénéfices provenant de l'exportation (...). Toutefois, et sur présentation d'une demande, lors du dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices provenant de l'exportation sont déduits en totalité de

l'assiette de l'impôt durant les dix premières années à partir de la première opération d'exportation(...).

A compter de 2012 et sous réserve des dispositions transitoires qui suivent, le 7 de l'article 12 a été abrogé et remplacé par :

« 7- l'impôt sur les sociétés au taux de 10% des bénéfices provenant de l'exportation et sous réserve des dispositions de l'article 17 du présent code et ce, pour les revenus réalisés à partir du 1er janvier 2012. »

Dispositions transitoires :

« Les entreprises en activité avant le 1er janvier 2012 et dont la période de déduction totale de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exportation a expiré continuent à bénéficier de la déduction totale jusqu'au 31 décembre 2011.

Les entreprises en activité avant le 1er janvier 2012 et dont la période de déduction totale de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exportation n'a pas expiré au 31 décembre 2011, continuent également, à bénéficier de la déduction totale jusqu'à la fin de la période qui leur est impartie à cet effet. »

Les articles 48 à 51 de la loi de finances tunisienne pour 2017 ont institué une contribution conjoncturelle exceptionnelle de 7.5% sur les bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés, y compris ceux des sociétés exportatrices, nonobstant les dispositions de l'article 12 précité du code d'incitations aux investissements.

- 5. En fait**, dans un premier temps, la société Smartcoms Outsourcing a déposé des déclarations de résultats en demandant l'exonération temporaire totale à laquelle elle pouvait prétendre. En conséquence, elle a acquitté l'impôt minimum annuel et, en 2017, la contribution conjoncturelle exceptionnelle de 7,5% sur la totalité de son bénéfice net de l'année 2016.

Par la suite, en 2018, elle a rectifié ses déclarations pour acquitter l'impôt sur les sociétés sur son résultat net total au taux de 10%. Le paiement de tous ces impôts a été confirmé par des quittances remises à la vérificatrice lors du contrôle fiscal en France.

PROCEDURE D'IMPOSITION EN FRANCE ET CONTENTIEUX

- 6. Au regard de la loi fiscale française et de la convention fiscale franco-tunisienne du 28 mai 1973** précitée, la société NR-COMS a considéré que la mesure d'exonération temporaire, totale ou partielle d'impôt sur les résultats dont a bénéficié la société Smartcoms Outsourcing n'affectait pas son obligation fiscale illimitée en Tunisie ni sa qualité de résident fiscal de ce pays au sens de la convention fiscale franco-tunisienne précitée, attestée par les autorités compétentes de cet Etat.

En conséquence, et conformément aux dispositions des articles 3, 11 et 29 de cette convention, et à la doctrine administrative pertinente (Bofip IR-DOMIC-10 et suivants), la société NR-COMS s'est abstenue de prélever la retenue à la source de l'article 182 B du code général des impôts à raison des sommes qu'elle a versées à la société Smartcoms Outsourcing.

7. Lors d'une vérification de comptabilité diligentée par la Direction de contrôle fiscal d'Ile de France, la vérificatrice a été d'un avis différent. Elle estimait que les attestations et documents produits n'étaient pas suffisants pour établir la résidence fiscale de la société Smartcoms Outsourcing en Tunisie et, par suite son exonération de la retenue de l'article 182 B du code général des impôts.

Sans engager le moindre échange de renseignement avec l'administration tunisienne qui les avait établis, sans inviter la société Smartcoms Outsourcing à présenter ses observations ni ménager aux sociétés intervenantes les recours hiérarchiques prévus par la charte du contribuable vérifié, la vérificatrice a appliqué la retenue à la source contestée, calculée « endedans », c'est-à-dire sur une fois et demie (150%) le montant brut des sommes versées, sans déduction des charges professionnelles.

L'imposition, égale à la moitié du chiffre d'affaires de la société Smartcoms Outsourcing pendant la période, a été mise en recouvrement à l'encontre de la société NR-COMS le 29 juin 2018.

Par une réclamation du 7 août 2018, à laquelle il n'a pas été répondu, la société NR-COMS a contesté cette imposition et demandé à bénéficier du sursis de paiement. Le lendemain, les sociétés intervenantes ont saisi la Mission d'expertise juridique et économique internationale placée auprès du Directeur général des finances publiques afin de mettre en œuvre la procédure amiable prévue par l'article 41 de la convention franco-tunisienne, sans plus de succès.

8. Par une requête en référé-suspension du 10 octobre 2018, la société NR-COMS a demandé la suspension de l'avis de mise en recouvrement en faisant notamment valoir, à titre subsidiaire :

« A supposer par hypothèse que la retenue à la source de l'article 182 B du code général des impôts soit applicable, la base d'imposition comme le taux devraient être réduits en application du principe de non-discrimination rappelé à l'article 6 de la convention fiscale franco-tunisienne et des exigences de l'Accord euro-méditerranéen établissant une association entre la Communauté européenne et ses membres, d'une part, et la République tunisienne, d'autre part, précité.

1. **Sur la base d'imposition,**

La retenue à la source étant une technique d'imposition d'un revenu net, les charges professionnelles engagées dans l'intérêt de l'entreprise pour réaliser l'activité génératrice des recettes sont déductibles selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les résidents pour déterminer le montant net de l'impôt exigible et rembourser l'excédent. La loi (article 164 A du CGI) et la jurisprudence du Conseil d'Etat sont certaines en ce sens (CE 17 février 2015, n° 373230 Fisichella RJF 5/15 n°380 ; Dr. Fisc. 2015 n°18 comm 297, concl. E. Cortot-Boucher).

Au cas présent, ces charges ont été régulièrement comptabilisées par la société Smartcoms Outsourcing et peuvent être contrôlées avec le concours des autorités fiscales tunisiennes compétentes, comme le prévoit la convention et compte tenu du haut degré de coopération des autorités tunisiennes. La société Smartcoms Outsourcing a communiqué ses comptes annuels d'où il ressort que son bénéfice net avant impôt s'est établi respectivement à 868.520 dinars

tunisiens (soit environ 391.329 euros) en 2015 et 462.328 dinars tunisiens (soit 191.209 euros en 2016). Les bases d'imposition retenues, s'élevant respectivement à 1.164.220 euros en 2015 et 1.396.185 euros en 2016 sont manifestement excessives et ne peuvent pas être retenues.

2. Sur le taux,

L'impôt sur les sociétés français est perçu au taux réduit de 15% sur la première tranche de bénéficiaire s'élevant à 38.120 euros pour les petites et moyennes entreprises détenues par des personnes physiques, comme c'est le cas de la société Smartcoms Outsourcing. Le taux de 33% - en réalité 50% - retenu pour la liquidation de la retenue à la source est manifestement excessif. Enfin, il n'y a pas lieu de procéder à un calcul « en-dedans » pour majorer le taux légalement applicable

L'excédent de retenue à la source est indu et remboursable, ne serait-ce qu'en application de la clause de non-discrimination figurant à l'article 6 de la convention fiscale franco-tunisienne précitée.

A ces titres encore, il y a des doutes sérieux sur la légalité de l'imposition dont la suspension est demandée. »

Le moyen ainsi tiré de la clause conventionnelle de non-discrimination rejoint celui de la question prioritaire de constitutionnalité tiré de l'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Ce moyen a été rejeté sans analyse par une ordonnance n° 18-17999/9 d'une juge des référés du tribunal administratif de Paris du 29 octobre 2018. Le pourvoi contre cette ordonnance est pendant devant le Conseil d'Etat sous le n° 425.363.

DISCUSSION

9. Sur la recevabilité de l'intervention

Il résulte de l'exposé des faits et de la procédure que l'administration des impôts a appliqué aux sociétés requérante la retenue à la source prévue par les dispositions déferées de l'article 182 B du code général des impôts. Par suite, elles justifient de l'intérêt spécial prévu à l'article 6 alinéa 2 du règlement intérieur sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les QPC (en ce sens : Marc Guillaume *Rép. Dalloz v° Question prioritaire de constitutionnalité* n°315).

SUR LE FOND

10. Dans sa rédaction (quasi) constante depuis la codification de l'article 10 de la loi n°76-1234 du 29 décembre 1976 jusqu'au 1^{er} janvier 2018, l'article 182 B du code général des impôts dispose :

« I Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité (établi) en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente :

a Les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 ;

b Les produits définis à l'article 92 et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ceux perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales au sens de la loi n° 70-489 du 11 juin 1970, ainsi que tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés;

c Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France ;

(d)...).

II Le taux de la retenue est fixé à 33 1/3 %.

(...)

La retenue s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'article 197 A. »

11. Selon la jurisprudence constante du Conseil d'Etat relative à ce texte :

a) Sur le principe de l'imposition

« Il résulte de ces dispositions que sont soumises à retenue à la source les sommes payées par une société qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés qui n'y disposent pas d'une installation professionnelle permanente en rémunération de prestations qui sont soit matériellement fournies en France, soit, bien que matériellement fournies à l'étranger, effectivement utilisées par le débiteur pour les besoins de son activité en France. » (CE 22 octobre 2018, n°406576, *Sud trading company*, point 4 ; *RJF* 1/2019 n°20, concl. E. Bokdam-Tognetti).

b) Sur la retenue à la source considérée comme acompte sur l'impôt sur le revenu net, remboursable pour l'excédent

« Il résulte de ces dispositions qu'une retenue à la source est prélevée sur certains revenus de source française perçus par des personnes qui ne disposent en France d'aucune installation professionnelle permanente ; que cette retenue à la source, prélevée au taux de 15% sur les revenus perçus en rémunération de prestations sportives, est imputable sur l'impôt dû en application de l'article 197 A du code général des impôts ; que **l'article 182 B du même code, qui régit ce prélèvement**, lequel n'a pas de caractère libératoire, **n'a pas pour objet et ne peut avoir pour effet, en l'absence de dispositions en ce sens, d'instituer un minimum d'imposition**, prévu par ailleurs par l'article 197 A ; qu'ainsi, **la retenue à la source doit être regardée comme un acompte sur le paiement de l'impôt sur le revenu**, dont l'assiette est déterminée conformément à l'article 197 A » (CE 17 février 2015, n°373230, *Fisichella*, point 2 ; *Dr. fisc.* 2015 n°18 comm. 297 concl. E. Cortot-Boucher ; *RJF* 5/2015 n°380).

« les dispositions des articles 182 B du CGI, qui n'instituent que des modalités particulières de liquidation et de règlement de l'impôt sur le revenu, n'ont ni pour objet ni pour effet d'exclure l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France et qui sont passibles de cet impôt à raison de leurs revenus de source française » (CE 17 mars 2014, n°354701, *Chebbo*, point 6 ; *RJF* 6/2014 n°564 ; dans le même sens, 4 décembre 2013 n°354671 *min c/ Langer* ; *RJF* 3/2014 n°243 ; *Dr. fisc.* 2014 n°12 comm. 229 concl.

Daumas ; CAA Paris 5^e ch. 30 juin 2011 n°09PA04342 *Mme Claudia Schiffer RJF 12/2011 n°1265*).

« les dispositions de l'article 182 B du code général des impôts doivent être regardées comme instituant des modalités particulières de liquidation et de règlement de l'impôt sur les sociétés lorsque le bénéficiaire des revenus ayant supporté la retenue à la source qu'elles instituent est imposable en France à cet impôt » (CE 15 juin 2016, n°379852, *Festina France*, point 4 ; *RJF 10/2016 n°887* concl. E. Bokdam-Tognetti).

c) Sur la retenue à la source considérée comme imposition distincte

« **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 constitue non pas un acompte de cet impôt mais une imposition distincte** » (CE 17 juillet 2017 n°407269 *Easyvist (II)*, point 4 ; Dr. fisc. 2017 n°45 comm. 535 concl. E Cortot-Boucher.).

« Les dispositions litigieuses sont (...) applicables à toutes les sociétés qui n'ont pas d'installations professionnelles permanentes en France dès lors qu'elles perçoivent des sommes en rémunération de prestations de toute nature fournies ou utilisées en France. Elles n'instaurent donc, par elles-mêmes, aucune différence de traitement selon que ces sociétés sont ou non assujetties à l'impôt dans leur Etat de résidence. » (Même décision, point 8).

« 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 » (Même décision, point 10).

En réalité, on va voir au point **19**. ci-après, que cette dernière proposition mérite d'être fortement nuancée, voire entièrement reconsidérée, à la lumière de l'article 164 A du code général des impôts, également issu de la loi n°76-1234 du 29 décembre 1976 précitée, en son article 4, et des moyens modernes d'obtention d'informations à des fins fiscales en provenance de l'étranger.

d) Sur la majoration de la base d'imposition en l'absence de prélèvement spontané de la retenue à la source

« Lorsque le débiteur des sommes ou produits visés par l'article 182 B n'a pas opéré la retenue à la source prévue par cet article, **l'assiette** de l'amende dont il est passible en vertu de l'article 1768 **comprend, en plus de la somme qu'il a effectivement payée au bénéficiaire, un montant égal à l'avantage résultant, pour ce dernier, de ce que la somme reçue n'a pas supporté la retenue** ; que, par suite, **en jugeant que** cet avantage ne devait pas être pris en compte dans la base de calcul de l'amende instituée par l'article 1768 et en en déduisant que les amendes assignées à la SA Rena Ware Distributeurs pour n'avoir pas opéré la retenue à la source prévue par l'article 182 B sur les sommes qu'elle a versées, en 1977, 1978, 1979 et 1981, à titre de commissions et honoraires, à des sociétés n'ayant pas en France d'installation permanente, **ne devaient pas excéder le tiers de ces sommes, la cour administrative d'appel de Lyon a commis une erreur de droit** » (CE 13 mars 1996 n°165436, *min c/ sté Rena-Ware*

Distributeurs et n°148038 *min c/ Clappier*, *RJF* 5/96 n° 586 ; *Dr. fisc.* 1996 n°29 comm. 943 concl. Arrighi de Casanova ; également au *BDCF* 3/96 p.46).

Combinée avec la jurisprudence citée au b), spécialement les décisions n°354671 *min c/ Langer* et n°354701, *Chebbo* précitées, cette jurisprudence, non démentie et désormais appliquée depuis 2006 à la liquidation de la retenue à la source de l'article 182 B elle-même, y compris à l'encontre des sociétés intervenantes, aboutit notamment à une double imposition contestable (voir les points **20** à **22**. ci-après).

Sur les deux points considérés au c) et au d) ci-dessus, la jurisprudence du Conseil d'Etat a ainsi donné au texte législatif un sens et une portée qui conduisent à une différence de traitement fiscal qui n'est justifiée ni par une différence objective de situation ni par un motif pertinent en rapport avec l'objet de l'impôt.

L'ATTEINTE À L'ÉGALITÉ DEVANT LA LOI ET DEVANT LES CHARGES PUBLIQUES PAR LA DIFFÉRENCE DE TRAITEMENT FISCAL

12. Comment justifier, par principe, qu'un non-résident soit soumis à une imposition, même spécifique, sur la rémunération de prestations de services qu'il rend à une personne exerçant son activité en France, 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 (ou une personne morale imposable en France), admise à bénéficier de l'égalité de traitement avec les résidents et du remboursement de l'excédent, et une autre personne morale qui en serait exclue ? Tel est, en substance, l'enjeu de la QPC.

Dans la mesure où la retenue à la source de l'article 182 B du code général des impôts est considérée comme une modalité de perception de l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés sur lesquels elle est imputable, les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques s'appliquent nécessairement.

Il devrait en être de même lorsque, selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, elle constitue une imposition distincte.

- *Primo*, la jurisprudence du Conseil d'Etat est constante depuis plus de quarante ans pour reconnaître que les prélèvements et retenues à la source applicables aux revenus versés à des non-résidents ont **la même nature que l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés** pour l'application des conventions fiscales bilatérales (CE 26 novembre 1975 n°93187 *min c/sté X* ; *Dr. fiscal* 1976 comm.735 concl. Mme Latournerie ; *Clunet* 1976 p. 908 et la note). Cette solution conduit à écarter l'application de la retenue de l'article 182 B du code général des impôts lorsque le bénéficiaire des sommes est résident fiscal d'un Etat ayant conclu une convention préventive de double imposition en matière d'impôts sur le revenu avec la France ;

- *Secundo*, ainsi que l'a récemment relevé un rapporteur public dans ses conclusions devant le Conseil d'Etat sur une question prioritaire de constitutionnalité relative à la retenue à la source de l'article 119 bis du même code, l'objet de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés est commun à celui de la retenue à la source et le législateur a entendu tenir compte, dans tous les cas, des capacités contributives des contribuables (concl. Y. Bénard sur CE (na) 26 juillet 2018 n°413983 et 45841 ; *RJF* 2018 n°1158) ;
- *Tertio*, la lettre même de la disposition législative déferée énonce que la retenue s'applique aux sommes versées « à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés », ce qui confirme l'identité de nature et d'objet de la retenue, même lorsqu'elle constitue une imposition spécifique, avec ces impôts.

Les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 sont donc applicables et pertinents en l'espèce actuelle, y compris pour comparer la charge fiscale résultant de la retenue à la source et celles qui résultent effectivement, ou résulteraient théoriquement, de ces impôts.

13. L'enjeu de la QPC ne se limite pas au cas particulier des sociétés étrangères déficitaires qui a suscité la question présentée au Conseil d'Etat.

Ce cas particulier a d'ailleurs largement été tranché, sur le fondement du droit européen, par la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt C-575/17 du 22 novembre 2018, *Sofina, Rebelco et Sidro*, spécialement aux points 51 à 54, qui a conduit le Conseil d'Etat à renverser sa jurisprudence antérieure (CE 27 février 2019, n°398662, mêmes parties). L'analyse ainsi faite sur le fondement de la liberté de circulation des capitaux - applicable également dans les relations avec les pays tiers - à propos de la retenue à la source sur les dividendes sortants paraît transposable à la retenue à la source de l'article 182 B du code général des impôts et à la conformité de ce texte aux principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

En réalité, l'enjeu de la présente QPC est plus vaste et consiste à examiner non seulement l'incidence des déficits de la société étrangère mais plus généralement **les différences d'assiette de l'impôt**. Dans la généralité des cas, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés est établi sur le montant net de la rémunération après déduction des charges professionnelles, même engagées à l'étranger, comme le prévoit l'article 164 A du code général des impôts pour la généralité des résidents et non-résidents imposables en France. A l'inverse, la retenue à la source s'applique sur le montant brut des sommes versées, voire sur un montant supérieur (de l'ordre de 150%) selon la pratique administrative jadis validée par le Conseil d'Etat dans ses décisions *Ministre c/Rena-Ware* et *Clappier* précitées et mise en œuvre encore de nos jours, y compris à l'encontre des sociétés intervenantes.

Les **différences de taux d'imposition** ne sont pas négligeables non plus. Le taux proportionnel de 33 1/3% auquel est prélevée la retenue, est souvent supérieur au taux effectif d'imposition à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés d'un contribuable résident, ou d'un non-résident assujéti en France à l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés. Il est susceptible de l'être aussi au taux d'imposition qui résulterait de l'application des règles d'assiette et de calcul de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés au revenu net d'un non-résident qui aurait été imposable en France à raison des mêmes sommes.

Dans certains cas, les différences d'assiette et de taux se compensent, plus ou moins complètement. Dans d'autres, comme celui des sociétés intervenantes, les différences de traitement fiscal (assiette et taux) se conjuguent pour s'accumuler et augmenter à un double titre la charge de l'impôt.

14. Le paradoxe est alors que le contribuable **non-résident qui n'est pas imposable en France à l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés** est **plus lourdement imposé à la retenue à la source de l'article 182 B** qu'un autre contribuable, résident ou non-résident, imposable en France n'est imposé à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés **à raison des mêmes revenus**.

En résumé, la QPC conduit à déterminer si le principe constitutionnel d'égalité fait obstacle à ce que les dispositions du texte législatif contesté, interprétées par le Conseil d'Etat comme on vient de le rappeler, autorisent l'établissement d'une imposition spécifique, telle que la retenue à la source sur les rémunérations de services de source française versées à un non-résident, d'un montant supérieur à l'impôt dont serait redevable un contribuable, résident ou non, qui percevrait le même revenu à raison des mêmes services.

Comparer les montants d'imposition pour déterminer la différence de traitement fiscal, et de contribution aux charges publiques, fait masse des incidences des règles d'assiette et des règles d'imposition pour ne considérer que **leur effet net**, qui englobe, le cas échéant, l'incidence des déficits. Telle est, depuis des décennies, la méthode employée par la Cour de cassation et le Conseil d'Etat pour l'application des clauses conventionnelles de non-discrimination qui prohibent les impositions « *autre ou plus lourde* » (voir en dernier lieu CE 11 octobre 2017 n°398510 à 398512 *Lenglet*). Telle est aussi la méthode employée par la Cour de justice de l'Union européenne depuis plus de quinze ans pour l'application du droit européen.

Les sociétés intervenantes vont montrer que cette méthode mérite également d'être retenue par le Conseil constitutionnel en l'espèce actuelle pour apprécier l'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Voir aussi l'étude du soussigné publiée à la *Revue de droit fiscal* 2017 n°45 comm. 532 « *La retenue à la source de l'article 182 B à l'épreuve du principe d'égalité et des droits de la défense* ».

L'IDENTITE DE SITUATION

15. Quarante ans après la promulgation de la loi du 29 décembre 1976 qui est à l'origine du texte législatif contesté, le contexte 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 cadre international.

A supposer qu'il ait pu valablement l'être un jour, **l'étranger 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**. Les principes d'égalité devant la loi ou devant les charges publiques s'appliquent à lui comme au contribuable résident, en tenant compte des circonstances pertinentes.

La première étape de cette importante évolution a été l'application, par la juridiction judiciaire, des clauses de non-discrimination bilatérales en matière de taxe annuelle de 3% sur la valeur d'immeubles détenus par certaines sociétés (Ass. plén. 21 décembre 1990, pourvoi n° 88-15744, *Roval* ; *Bull AP* n° 12 p.23 ; *Dr. fisc.* 1991 rapport Lemontey et la série d'arrêts dans le même sens). *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 en cause exclusivement. C'est au regard de ce seul critère, tiré en quelque sorte du fait générateur 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 ; d'abord pour le cas particulier des non-résidents dits *Schumacker*, lesquels sont quasi-assimilés à des résidents de l'Etat de source de leurs revenus essentiels, puis pour la généralité des autres non-résidents (CJCE 12 juin 2003 C-234/01, *Gerritse*, points 27 et 53 pour la rémunération d'un travailleur indépendant; 16 janvier 2006 C-265/04 *Bouanich I* points 40 et 41 pour le rachat d'actions ; Gde ch., 3 octobre 2006 C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionem*, points 41 à 49 , pour la rémunération d'un artiste). Par ces décisions, 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 de l'impôt est justifiée, le refus de déduction des charges du revenu constitue une atteinte disproportionnée (CJCE C-234/01 *Gerritse*, précité, points 53 à 55 ; 2 juin 2006 C-252-14 *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, point 64 pour la retenue à la source sur les dividendes ; CJUE 17 septembre 2015, C-10/14, C-14/14 et C-17/14, *Miljoen et Société Générale* : points 57 à 61 et 73 à 74 ; 13 juillet 2016 C-18/15, *Brisal – Auto Estradas do Litoral SA, KBC Finance Ireland* points 39 à 43 pour une retenue à la source sur les intérêts ; 22 novembre 2018 C-575/17, *Sofina, Rebelco et Sidro*, précité points 51 à 54 et 67 à 78, à nouveau pour la retenue à la source sur les dividendes versés à des sociétés déficitaires).

Après quelques hésitations, le Conseil d'Etat a fait de même en matière d'exonérations (CE 13 février 2009 n° 298108, *Sté Stichting Unilever Pensioenfonds Progress* : RJF 5/09 n° 525, concl. E. Geffray BDCF 5/09 n° 66 pour un fonds de pension néerlandais ; 5 juillet 2010 n° 309693, *Pinacothèque d'Athènes* : RJF 11/10 n° 1092, concl. E. Cortot-Boucher BDCF 11/10 n° 122, *Dr. fisc.* 44/10, 543, note F. Dieu, pour un établissement public grec) puis de montant de retenue à la source sur les dividendes (CE 11 octobre 2017, n°398510 à 398512 *Lenglet*). Dans le même sens, comme vu précédemment, 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 s'il avait été établi en France (CE 17 février 2015 n° 373230 *min c/ Fisichella*, RJF 5/15 n° 380 concl. E. Cortot-Boucher, qui confirme CAA Versailles 9 juillet 2013 n° 12VE00553 RJF 12/13 n° 1114, concl. F. Locatelli BDCF 12/13 n° 124). La circonstance que les frais aient été engagés à l'étranger par un contribuable non-résident n'a pas paru pertinente. En matière d'impôt sur le revenu, la loi elle-même assure l'égalité de traitement des non-résidents qu'elle considère dans la même situation que les résidents, sauf pour la déduction de certaines charges du revenu global (article 164 A et 197 A du code général des impôts).

Enfin le Conseil constitutionnel a repris la formule pour l'application des principes constitutionnels d'égalité devant la loi et les charges publiques en matière d'imposition des dividendes entrants ou sortants. Il a retenu 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 » (C. const. 3 février 2016, n° 2015-520 QPC, *Metro Holding*, *RJF* 4/16 n° 366 ; 8 juillet 2016 n° 2016-553 QPC, *Sté Natixis*, *RJF* 11/16 n° 998 ; 6 octobre 2017, n° 2017-660 QPC *Soparfi*, *Dr. fisc.* 2017 n° 41, comm. 501).

- 16.** De l'ensemble de ces décisions, qui mettent en œuvre les principes d'égalité ou de non-discrimination découlant de normes constitutionnelles ou conventionnelles différentes, il ressort que, **pour apprécier l'identité de situation en vue d'appliquer ces principes, il y a lieu de considérer la situation des sujets de comparaison au regard de la loi ou de la norme en question**, à l'exclusion de toute autre considération.

Les circonstances qui ne sont pas pertinentes pour l'application de la loi ou de la norme en question ne le sont pas davantage pour apprécier l'identité de situation ou pour faire apparaître une distinction qui serait alors inopérante.

La valeur constitutionnelle ou conventionnelle du principe d'égalité ou de non-discrimination est également indifférente pour apprécier la comparabilité des situations : le standard de comparaison est nécessairement la loi ou la norme de fond applicable et non pas celle, supérieure, qui énonce le principe d'égalité devant elle. En quelque sorte, comme en mathématiques, il n'y a pas différentes égalités ou les égalités sont égales entre elles, au moins pour apprécier l'identité de situation.

Ce n'est que pour apprécier les justifications de l'atteinte à l'égalité devant la loi ou pour définir la sanction d'une telle atteinte que la Constitution, le droit européen et les conventions internationales classiques peuvent avoir, et ont parfois effectivement, des conceptions différentes.

- 17.** C'est donc à tort que, par une décision isolée, le Conseil constitutionnel a estimé que, pour l'exonération des plus-values de cession de leur résidence principale, les personnes ayant libéré les lieux avant la cession, dans un délai regardé comme normal, se trouvaient « placées dans des situations différentes au regard des règles d'imposition des revenus » suivant qu'elles étaient demeurées, ou avaient cessé d'être, fiscalement domiciliées en France (C. const. 27 octobre 2017, n°2017-668 QPC, *Epoux Boussac*).

Au contraire, ainsi qu'en a jugé le tribunal administratif de Versailles sur le fond de la même affaire et sur le fondement du droit européen, « pour déterminer si les contribuables se trouvent dans des situations différentes en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis, leurs **situations doivent être comparées en tenant compte du critère de distinction pertinent de la disposition fiscale en cause, quelles que soient par ailleurs leurs situations d'ensemble au regard des impositions dues en France** » de sorte que les contribuables, qui ont mis en vente leur résidence principale après la nomination du mari à l'étranger, où son épouse l'a rejoint avant la vente, ne se trouvaient pas dans une situation objectivement différente au regard de la seule disposition en cause. (TA Versailles 5^e ch. 26 juin 2018 n°15-03365, *M. et Mme Gilles Boussac* ; *RJF* 11/2018 n°1189). Les pouvoirs publics se sont inclinés devant cette décision et le 1^{er} du I de l'article 244 bis A du code général des impôts a été modifié en conséquence par l'article 43 de la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

Peu importe donc que les personnes ou sociétés relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés qui reçoivent des sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France sans y avoir d'installation professionnelle permanente au sens de l'article 182 B du même code soient placées dans une situation différente de celles qui y en ont une au regard des règles d'imposition des revenus. Cette circonstance, extérieure à la disposition de l'article 182 B seule déférée à la censure du Conseil constitutionnel, est inopérante pour l'appréciation de l'identité ou de comparaison objective des situations.

Sauf justification qu'il conviendrait d'examiner en second lieu, **la retenue à la source prévue par les dispositions déferées ne peut, sans porter atteinte aux principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, excéder l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dont les bénéficiaires des sommes énoncées au texte seraient redevables à raison du revenu net correspondant auxdites sommes ou prestations, après déduction des charges afférentes à ces prestations, déterminées comme l'énonce l'article 164 A du même code, « selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile en France » y compris, le cas échéant, des déficits antérieurs.**

En conséquence, et sauf les justifications à examiner, le Conseil constitutionnel est invité à déclarer les dispositions déferées de l'article 182 B du code général des impôts **contraires à la Constitution dans l'interprétation qu'en a donnée le Conseil d'Etat, notamment aux c) et d) du point 11. ci-dessus**, à moins qu'il ne puisse les conformes sous la réserve d'interprétation qui précède.

DISCUSSION DE MOTIFS EVENTUELS DE JUSTIFICATION

- 18.** La technique du prélèvement à la source, justifiée par l'efficacité du recouvrement de l'impôt, n'est pas de nature à justifier une solution différente.

Désormais en vigueur pour le paiement de l'impôt sur le revenu, y compris pour les contribuables résidents, cette technique s'accommode d'un taux de prélèvement approprié à la situation du contribuable bénéficiaire des sommes versées par le débiteur assujéti à la retenue. Ce taux doit être déterminé de manière à tenir compte du taux effectif d'imposition du contribuable après déduction des charges, de manière à réduire autant que possible, dans son montant comme dans sa durée, le décalage de trésorerie qui résulte nécessairement de cette technique de recouvrement. Au-delà de ce qui est nécessaire, l'atteinte à l'égalité devant la loi ou devant les charges publiques serait excessive et la disposition contraire à la Constitution, sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant que le contribuable bénéficiaire des sommes versées est résident ou non-résident.

- 19.** Contrairement à ce qu'a jugé le Conseil d'Etat dans sa décision *Easyvista II* du 27 juillet 2017 précitée, la circonstance que l'administration fiscale nationale n'ait pas de moyen de contrôle direct des charges et déficits des non-résidents n'est pas une justification suffisante d'un traitement différencié.

Primo, l'article 164 A du code général des impôts énonce ou présume exactement le contraire.

Secundo, il incombe toujours au contribuable, résident ou non résident, établi en France ou non, de justifier de la réalité et du montant des charges déductibles du revenu imposable selon un régime réel d'imposition.

Tertio, la Cour de justice de l'Union européenne a écarté l'objection aux points 72 à 78 de son arrêt C-575/17 *Sofina et autres* précité par des motifs qui méritent d'être retenus. La réfutation ne vaut pas seulement dans les relations avec les Etats-membres de l'Union européenne. Elle concerne tous les Etats ou territoires, y compris les pays tiers, avec lesquels l'administration est en mesure d'obtenir des informations appropriées.

Quarto, de nos jours, les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales sont telles que la mondialisation touche à son tour le contrôle fiscal. 154 Etats et territoires participent au Forum mondial organisé par l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations. La plupart d'entre eux sont engagés dans l'échange automatique et plus de cent ont déjà adopté la norme commune de déclaration d'échange automatique d'informations relative aux comptes financiers (www.oecd.org/tax/transparency/). L'échange d'informations à la demande sur le fondement de milliers de conventions fiscales bilatérales a également progressé et commence à être contrôlé par les tribunaux. Cette collecte de données globales entraîne l'efficacité accrue des contrôles fiscaux.

Quinto, le législateur en a tenu compte dans de nombreuses dispositions, spécialement pour l'exonération de retenue à la source sur les dividendes (2 de l'article 119 bis du CGI), de taxe annuelle de 3% sur la valeur vénale d'immeubles détenus par des personnes morales (3° de l'article 990 E du même code) etc. Les principes d'égalité devant la loi, comme devant les charges publiques, ne paraissent pas susceptible d'admettre un traitement différent pour l'imposition des sommes versées en rémunération de prestations de toute nature fournies ou utilisées en France à un débiteur qui y exerce une activité.

Comme le Conseil constitutionnel ne paraît pas avoir la marge d'appréciation du législateur en pareille matière, la déclaration d'inconstitutionnalité des dispositions déferées semble s'imposer.

INCONSTITUTIONNALITE CERTAINE DE LA MAJORATION DE LA BASE D'IMPOSITION POUR CALCUL « EN-DEDANS »

- 20.** En toute hypothèse, la majoration de la base d'imposition résultant de l'interprétation du Conseil d'Etat rappelée au d) du point 10 ci-dessus (CE 13 mars 1996 n°165436, *min c/ sté Rena-Ware*, et n°148038 *min c/ Clappier* précités) est certainement contraire à la Constitution.

Dans un régime de prélèvement à la source, tel que celui qui prévaut désormais en matière d'impôt sur le revenu, y compris à l'égard des contribuables résidents, la défaillance de l'établissement payeur à effectuer le prélèvement n'entraîne aucune majoration de la base d'imposition. La théorie administrative et jurisprudentielle selon laquelle l'omission procurerait au bénéficiaire un « *avantage résultant, pour ce dernier de ce que la somme reçue n'a pas supporté la retenue* » ne vaut rien lorsque la retenue n'est qu'un acompte sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés : à supposer qu'il y ait un avantage, celui-ci ne serait que temporaire et de trésorerie jusqu'à l'établissement de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés.

Cette théorie pourrait avoir quelque apparence lorsque la loi prévoit que le prélèvement à la source est libératoire de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés, de sorte qu'il tient lieu d'imposition définitive (au moins en France). Tel n'est pas le cas de l'article 182 B du CGI. Du reste, un prélèvement non effectué est rarement libératoire. Sous quelque angle qu'on la considère, cette interprétation des dispositions déferées ne peut être admise au regard des exigences de la Constitution.

- 21.** La situation est toute différente de celle considérée par le Conseil constitutionnel dans sa décision n°2016-598 QPC du 25 novembre 2016 *Eurofrance*, relative à la retenue à la source sur les revenus appliquée aux produits distribués dans un Etat ou territoire non-coopératif.

Au point 9 de cette décision, le Conseil a retenu que le calcul « en-dedans » de la base d'imposition à la retenue de 75% applicable en pareil cas (soit 75/25 ou 300% des revenus réputés distribués par une société française à destination de ces Etats) n'instituait « aucune sanction ayant le caractère de punition ». C'est effectivement une règle particulière d'assiette de l'impôt. Au point 8 de sa décision, le Conseil l'a considérée justifiée par l'objectif de lutte contre la fraude fiscale et la présomption, simple, qui s'attache à la réalisation d'opérations financières dans un Etat ou territoire non-coopératif.

Tel n'est pas le cas des dispositions déferées de l'article 182 B du CGI qui ont vocation à s'appliquer à toutes les sommes versées en rémunération de services à des contribuables qui n'ont pas d'installation permanente en France. Aux termes mêmes de ce texte, il s'agit de la rémunération de services effectivement rendus à des personnes exerçant une activité en France. Implicitement mais nécessairement les sommes versées ne sont pas excessives eu égard à la valeur du service rendu (à défaut de quoi, elles ne seraient pas déductibles pour le débiteur mais réputées distribuées en cas de versement par une société française, de sorte qu'elles relèveraient de l'article 119 bis du même code). Aucune présomption de fraude n'est applicable à raison de la résidence du bénéficiaire ou du lieu de paiement ou de toute autre motif. La seule circonstance que les services aient pu être fournis ou utilisés en France sans que le prestataire y ait une installation permanente n'est évidemment pas un indice de fraude ou évasion quelconque. La décision n°2016-598 QPC le confirme, en quelque sorte, a contrario.

En conséquence, aucun objectif de valeur constitutionnelle n'est de nature à justifier une dérogation au principe constitutionnel d'imposition selon les capacités contributives du contribuable mesurées, en matière d'imposition des revenus, par la disposition des sommes versées. Rien n'autorise davantage de dérogation au principe d'égalité devant l'impôt avec les contribuables, résidents ou non-résidents, imposés sur leur seul revenu net disponible. L'interprétation des dispositions déferées dans le sens qu'elle permettraient l'application de la retenue à la source qu'elles prévoient sur un montant supérieur aux sommes versées qu'elles visent conduit ainsi à leur contrariété aux articles 6 et 13 de la déclaration de 1789.

- 22.** Un telle lecture des dispositions déferées est, au surplus, difficilement compatible avec la jurisprudence du Conseil d'Etat selon laquelle l'absence de retenue de l'article 182 B du CGI ne fait pas obstacle à l'établissement de l'impôt sur le revenu, au nom du contribuable non-résident, à raison de ses revenus de source française (CE 4 décembre 2013 n°354671 *min c/Langer* et 17 mars 2014 n° 354701 *Chebbo* précités).

Leur combinaison aboutit à une double imposition économique et juridique des mêmes sommes, contraire à la prohibition constitutionnelle de la double imposition garantie par le Conseil constitutionnel (C. const. 22 avril 2016 n° 2016-533 QPC *Société Sofadig Exploitation*).

Les conclusions du commissaire du gouvernement sur les décisions du 13 mars 1996 précitées montrent que cet aspect de la question n'avait pas été envisagé à l'époque (concl. Arrighi de Casanova à *Droit fiscal* et au *BDCF* précitées). Celles du rapporteur public sur les décisions plus récentes énoncent que l'administration a le choix des armes entre établir la retenue à la source à l'encontre du payeur ou l'impôt sur les revenus à la charge du contribuable (concl. Daumas sous CE 4 décembre 2013 n°354671 *min c/Langer* à *Droit fiscal* précitées). Ni le cumul des deux impositions ni l'établissement de la retenue à la source pour un montant supérieur à l'impôt sur les revenus n'ont été suggérés. Et pour cause : l'un comme l'autre seraient contraires à la Constitution.

23. En conclusion, sur ce point comme sur les précédents, l'interprétation des dispositions déférées doit céder devant l'exigence constitutionnelle que :

la retenue à la source prévue par les dispositions déférées ne peut, sans porter atteinte aux principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, excéder l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dont les bénéficiaires des sommes énoncées au texte seraient redevables à raison du revenu net correspondant auxdites sommes ou prestations, après déduction des charges afférentes à ces prestations, déterminées comme l'énonce l'article 164 A du même code, « selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile en France » y compris, le cas échéant, des déficits antérieurs.

PAR CES MOTIFS

Les sociétés intervenantes concluent à ce qu'il plaise au Conseil constitutionnel déclarer les dispositions déférées contraires à la Constitution