

CONSEIL CONSTITUTIONNEL

QPC n°2019-784

OBSERVATIONS N°2

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

1. Les sociétés intervenantes se permettent de rappeler que la QPC tend à l'examen de la conformité d'un texte législatif à l'ensemble des droits et libertés que la Constitution garantit. En conséquence, toutes les parties, y compris les parties intervenantes sont recevables à présenter de nouveaux griefs affectant le même texte sans être tenues par celui qui est à l'origine de la question.

Au cas présent, les sociétés intervenantes sont donc recevables à présenter un moyen tiré de la méconnaissance de l'article 6 de la déclaration de 1789 (égalité devant la loi), alors même que les auteurs de la QPC n'invoquent que la violation de l'article 13 (égalité devant les charges publiques) et que le Conseil d'Etat a refusé de transmettre une précédente QPC sur ce moyen par une précédente décision.

De même, sur la procédure d'établissement de la retenue à la source, les sociétés intervenantes sont recevables à invoquer la méconnaissance du principe constitutionnel des droits de la défense du contribuable étranger et l'article 16 de la Déclaration de 1789 (ci-après n° 14.).

2. Sur l'interprétation du texte déferé par le Conseil d'Etat et la Cour de cassation

Faute d'avoir analysé la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation sur l'article 182 B du code général des impôts, le Premier ministre s'est mépris à la fois sur le critère de la différence de traitement fiscal lorsqu'il oppose de façon générale les résidents et les non-résidents et sur le recours ouvert au débiteur qui n'a pas spontanément pratiqué la retenue lors du paiement de la prestation de service rendue par le non-résident.

3. Sur les critères de la différence de traitement entre les contribuables

Une lecture plus attentive des textes et de la jurisprudence du Conseil d'Etat appelle une analyse plus fine – fondée sur trois critères – que celle retenue par le Premier ministre.

Le premier résulte des termes même du texte législatif qui détermine le champ d'application de la loi à raison des contribuables visés par la retenue à la source: « *des personnes ou de sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation permanente* ».

En conséquence, les sommes versées par des débiteurs exerçant une activité en France à des non-résidents qui disposent d'une installation permanente en France ne sont pas plus assujetties à la retenue à la source que celles versées à des résidents. Les uns comme les autres sont imposables exclusivement à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon leur bénéfice net.

Les observations générales du Premier ministre sur la différence de situation entre les résidents et les non-résidents sont dépourvues de pertinence au regard du seul critère, retenu par la loi, fondé sur l'absence d'installation permanente en France. En d'autres termes, l'article 182 B du CGI ne vise pas les non-résidents mais uniquement les personnes ne disposant pas d'installation permanente en France.

4. **Le deuxième** résulte de la combinaison du texte législatif et de la jurisprudence du Conseil d'Etat aux termes de laquelle **la retenue à la source de l'article 182 B du CGI n'est généralement qu'un acompte sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dont le contribuable étranger est redevable.**

C'est toujours le cas pour les personnes physiques puisque le champ matériel de la retenue à la source coïncide avec celui de l'impôt sur le revenu. Cette coïncidence, voulue par le législateur résulte du renvoi fait par l'article 10 de la loi du 29 septembre 1976 (partiellement codifié à l'article 182 B) au c de l'article 4 de la même loi (codifié au c du II de l'article 164 B du CGI). La loi précise que les revenus de source française des non-résidents sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les résidents (article 164 A). Le Conseil d'Etat en a déduit que la retenue à la source de l'article 182 B n'était pas une imposition minimale et que l'excédent était remboursable (CE 17 février 2015, n°373230 *Fisichella*, déjà cité dans le premier mémoire en intervention).

En pareil cas, la différence de traitement qui résulte de l'article 182 B du CGI ne porte donc pas sur le montant de l'imposition finale. La différence de traitement procède de l'important **décalage de trésorerie** qui résulte de l'importance des acomptes, beaucoup plus élevés, parce que calculés sur des sommes brutes (voire majorées de 50%) s'il s'agit de la retenue de l'article

182 B, que les acomptes d'impôt sur le revenu, liquidés sur le revenu net en application, naguère, de l'ancien article 1664 du CGI et modulables en application du 4 de ce même texte, ou, désormais, le prélèvement à la source en application des articles 204 E à 204 J du même code.

Il en va de même pour les sociétés imposables en France à l'impôt sur les sociétés en l'absence d'installation permanente, c'est-à-dire, aux termes de la jurisprudence rare mais constante du Conseil d'Etat, celles qui recourent aux services d'un préposé et celles qui accomplissent un cycle complet d'opérations en France. Si, selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, l'excédent de retenue à la source, voire la totalité, est remboursable à la société étrangère (CE, 15 juin 2016, n°379852, *Festina France*, cité dans le premier mémoire), le décalage de trésorerie par rapport aux acomptes d'impôt sur les sociétés (lesquels peuvent être modulés en application du 4 bis de l'article 1668 du CGI) n'en est pas moins très important.

Les considérations générales du Premier ministre sur la différence entre les résidents et non-résidents ne montrent pas en quoi le décalage de trésorerie en question pourrait être en rapport avec l'existence ou l'absence d'installation permanente en France, qui est le seul critère retenu par la disposition déferée.

5. Pour les contribuables du troisième cercle, qui ne sont pas imposables en France à raison de leur revenu ou bénéfice net, la retenue à la source de l'article 182 B est, selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, une imposition spécifique sur le revenu ou le bénéfice, sans possibilité d'obtenir une nouvelle liquidation sur le bénéfice net qui aurait été imposable en France, ni le remboursement de l'excédent (CE 17 juillet 2017 n°407269 *Easyvista* (II) déjà cité).

Dans ce troisième cas, qui est celui des intervenantes, la différence de traitement n'est alors plus seulement un décalage de trésorerie mais une **imposition définitive plus lourde**, spécialement lorsque le Conseil d'Etat autorise le calcul « en dedans » de la base d'imposition, c'est à dire, dans les faits **sur 1,5 fois les sommes visées par le texte législatif**, ce qui peut représenter, selon le taux de marge du prestataire étranger, **plus de dix fois** l'impôt sur les sociétés dont il aurait été redevable en France à raison de son bénéfice net sur les mêmes prestations.

6. En conséquence, au vu de la jurisprudence du Conseil d'Etat, c'est moins le principe de la retenue à la source – destinée à garantir et à accélérer le recouvrement de l'impôt, et qui est désormais généralisée à l'ensemble des contribuables par le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu – ni son champ matériel et territorial - à savoir les prestations de toute nature fournies ou utilisées en France – qui sont en cause devant le Conseil constitutionnel.

L'inégalité de traitement résulte :

- 1° du montant de la retenue à la source, déterminé par la base de calcul et le taux fixe, tous supérieurs aux bases et taux, ces derniers ajustables, en vigueur en régime intérieur pour les acomptes dus par les personnes qui y disposent d'une installation permanente ;
- 2° de l'absence de remboursement de l'excédent dans les cas où, faute d'installation permanente, de préposé ou de cycle commercial complet en France, le contribuable personne morale n'est pas imposable en France à l'impôt sur les sociétés.

Aucune de ces inégalités de traitement n'est en rapport avec l'absence d'installation permanente qui est le critère de distinction posé par les dispositions déferées. Au regard de leurs effets, le critère retenu par ces dispositions n'est ni objectif ni rationnel.

Les observations générales du Premier ministre sont impuissantes à justifier ni la majoration du montant des acomptes dus par les contribuables imposables en France ni la majoration définitive de l'imposition sur le revenu appliquée aux contribuables non imposables en France. Elles n'y tendent même pas. Pour se prémunir du risque que le Premier ministre invoque (p. 2/5 al. 2 et p. 3/5 al 4 de ses observations), relatif au non-recouvrement de l'impôt, il n'est pas rationnel d'en majorer les acomptes, ni moins encore le montant final.

7. Sur la base d'imposition majorée par le calcul « en-dedans » en l'absence de retenue et de versement spontanés

C'est également par une fausse lecture de la jurisprudence du Conseil d'Etat - voire l'ignorance pure et simple de celle de la Cour de cassation - que le Premier ministre soutient que la majoration d'assiette de la retenue de l'article 182 B résultant du calcul « en-dedans » serait justifiée par « la prise en charge par la partie versante », de sorte que la société non-résidente percevrait « une rémunération nette de toute imposition, correspondant au montant contractuellement prévu par les parties » (ses observations, p. 4/5 alinéas 6 à 8).

D'une part, les décisions du Conseil d'Etat qui ont jadis approuvé la pratique du calcul « en-dedans » procèdent de la seule affirmation que « l'assiette de l'amende (aujourd'hui de la retenue à la source) comprend, en plus de la somme qu'il (le débiteur) 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 » (CE 13 mars 1996, n° 165436 *m/ Rena Ware distributeurs* et n° 148038 *Clappier*, déjà cités). Elles ne sont pas fondées sur une hypothétique prise en charge de la retenue par le débiteur qui ne l'a pas versée au Trésor.

D'autre part, sous le visa du même article 182 B du CGI, la Cour de cassation a jugé au contraire que le débiteur qui n'a pas opéré la retenue dispose d'un recours contre le prestataire, égal au montant de la retenue qui aurait dû être opérée, à l'exclusion des intérêts de retard et pénalités qui restent à la charge du débiteur pour avoir omis la déclaration et le paiement de la retenue au Trésor public (C. com. 12 février 2013, pourvoi n°11-11189, *X/sté Sea TPI*). Cette analyse, fondée sur le texte de la loi fiscale, exclut toute idée même de prise en charge par le débiteur en pareil cas.

Enfin, comme déjà indiqué aux points **20.** à **22.** du premier mémoire en intervention, cette majoration d'assiette pour « calcul en-dedans » est incompatible avec la jurisprudence plus récente du Conseil d'Etat sur la fonction d'acompte sur l'impôt qu'a la retenue de l'article 182 B et, en l'absence d'indication de fraude, avec la décision n°2016-598 QPC *Eurofrance* du 25 novembre 2016.

Il se confirme donc que la règle d'assiette supplémentaire imaginée par l'administration des impôts et admise jadis par le Conseil d'Etat sur le fondement de l'article 182 B du CGI n'est pas conforme à la Constitution.

A cet égard, il paraît important de souligner qu'avec la généralisation du prélèvement à la source en matière d'impôt sur le revenu, il n'est pas prévu de mécanisme équivalent de calcul « en dedans » en cas d'omission ou d'insuffisance de versement par l'employeur.

8. Sur l'identité de situation au regard des règles de fond de l'imposition

Le Premier ministre ne conteste pas sérieusement l'identité de situation au regard des règles de fond (fait générateur, assiette et taux) d'imposition des revenus des trois catégories de contribuables analysées aux points **3.** à **5.** à la lumière de la jurisprudence du Conseil d'Etat.

Il n'avance pas davantage le moindre motif d'intérêt général de fond pour lequel le législateur aurait entendu pénaliser les contribuables des deuxième et troisième catégories par rapport aux premiers. Il ne suggère pas en quoi l'absence d'installation permanente en France pour rendre des services à un débiteur qui y exerce une activité serait un indice de nature à faire craindre un risque de fraude ou d'évasion fiscale.

9. Discussion des motifs d'intérêt général

Toute la défense du Premier ministre tient en deux propositions de forme ou de procédure qui ont déjà été réfutées par avance.

10. La première, tendant à prévenir le risque de non-recouvrement est fondée mais non pertinente : la simplification qu'apporte le paiement direct par l'entreprise débitrice qui exerce en France et la garantie que donne sa responsabilité personnelle sont suffisantes pour prémunir le Trésor public contre le risque de défaillance du contribuable qui n'a pas d'installation permanente en France.

Point n'est besoin, pour assurer le recouvrement d'un impôt sur le revenu, de percevoir des acomptes – ou des montants définitifs - bien supérieurs à ceux qui sont dus, ou auraient été dus, en application du droit commun.

Pourquoi infliger aux contribuables qui n'ont pas d'installation permanente en France mais y sont imposables, notamment à raison des prestations de services qu'ils rendent, le versement d'acomptes calculés sur des recettes brutes (voire majorées) l'article 182 B du CGI bien supérieurs à ceux, calculés sur le revenu ou bénéfice net, prévus par les articles 204 E et suivants (anciennement 1664) et 1668 du même code applicables à la généralité des contribuables ?

Pourquoi priver ces mêmes contribuables de la faculté de moduler la retenue à la source alors qu'aux termes de l'article 204 J, du 4 de l'article 1664 et du 4 bis de l'article 1668 du CGI, les acomptes sont modulables en prévision de la cotisation totale dont le contribuable sera redevable sur son bénéfice ou son revenu nets ?

Le montant excessif de la retenue à la source par rapport à l'impôt sur le revenu net, comme sa rigidité, sont sans rapport objectif ou rationnel avec l'objet de la loi ou le risque de non-recouvrement invoqué.

L'inconstitutionnalité certaine n'est pas sérieusement contestée de ce chef.

11. La seconde, tirée de la plus grande difficulté d'établir le montant du revenu net du contribuable et de contrôler ses charges déductibles, ne vaut pas davantage.

En premier lieu, elle est directement contraire aux dispositions de l'article 164 A du CGI issues du premier alinéa de l'article 4 de la loi du 29 septembre 1976 précitée. Si ce texte a été codifié au titre de l'impôt sur le revenu, rien n'interdit qu'il s'applique – ou le principe dont il s'inspire – en matière d'impôt sur les sociétés également.

En deuxième lieu, le Premier ministre passe sous silence les sources d'information spécifiques dont l'administration des impôts dispose à l'égard des contribuables qui fournissent des services à des débiteurs établis en France sans y avoir eux-mêmes d'installation permanente. Les services en question sont assujettis à la TVA en France, dont le redevable est l'entreprise établie en France à qui ils sont rendus et qui est tenue de les déclarer à l'administration. Pour les prestataires établis dans un Etat membre de l'Union européenne, l'administration est en outre directement et automatiquement destinataire des déclarations d'échange de services, lesquelles comportent l'identification, prestation par prestation, destinataire par destinataire, de chaque opération effectuée avec des entreprises françaises ; une information dont elle ne dispose pas pour les opérations internes. Les prestataires qui n'ont pas d'installation permanente en France doivent encore fournir toutes justifications à l'appui de toute demande de remboursement de la TVA qu'ils ont acquittée à raison de leurs propres prestations (articles 242-0 M à 242-0 Z *decies* de l'annexe II au CGI).

L'argument méconnaît encore que, de nos jours, les formalités de publicité des entreprises sont étendues, incluent bien souvent leurs comptes annuels et sont librement accessibles dans le monde entier sur les sites internet des registres nationaux. L'administration y a naturellement accès et ne s'en prive à juste titre pas. Si les entreprises étrangères qui exercent une activité en France, même par une installation permanente qui y est située, ne sont pas obligées de tenir une comptabilité distincte en France, elle sont, comme tout autre contribuable, tenues de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats déclarés (Article 54 du CGI et CE, 13 juillet 2011, n° 313440, *Stanford Research Institute International*).

Ainsi, le Premier ministre a tort lorsqu'il soutient (p.3/5 al.7) que l'administration ne disposerait pas du même pouvoir de vérifier la sincérité des déclarations de résultats des sociétés au regard de leurs écritures comptables pour contrôler la réalité des charges supportées à l'étranger. Bien au contraire, l'administration a les mêmes pouvoirs qu'à l'égard des contribuables résidents qui accompliraient les mêmes opérations de prestation de services à partir de l'étranger. C'est d'ailleurs une des raisons pour lesquelles l'article 164 A du CGI prescrit que les mêmes règles de détermination des bénéfices s'appliquent aux résidents et aux non-résidents.

Dans l'exercice de ces pouvoirs, l'administration peut avoir, et elle a effectivement, recours à l'assistance administrative internationale, extrêmement étendue de nos jours. A supposer que le moyen tiré de la difficulté d'obtention de preuves à l'étranger ait été pertinent en 1976 lors de la promulgation de la loi, il est dépourvu de valeur de nos jours.

La déclaration d'inconstitutionnalité s'impose toujours avec la même force.

12. Discussions des assiettes alternatives aux revenu net

La lettre de la disposition déferée, son contexte issu de la loi n°76-1234 du 29 décembre 1976, son application par la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation, son analyse constante au regard des conventions internationales en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôt sur le revenu, tout indique que son objet est d'imposer le revenu de source française provenant de prestations de toute nature réalisées par des personnes qui n'y ont pas d'installation permanente. Il s'agit d'un revenu, correspondant à la rémunération des prestations de service qui ont normalement un coût.

En conséquence, l'objet de la loi est d'établir l'impôt sur le revenu net provenant de cette activité. L'intention du législateur de ne faire aucune distinction entre les résidents et les non-résidents pour la détermination de ces revenus, et notamment la déduction des charges réelles, est confirmée par le premier alinéa de l'article 4 de la loi, codifié à l'article 164 A du CGI et par l'abandon des déductions forfaitaires qui prévalaient antérieurement, tant pour les résidents que les non-résidents, sous l'empire de la taxe proportionnelle.

En conséquence, les assiettes alternatives envisagées par le rapporteur public devant le Conseil d'Etat et reprises par le Premier ministre sont sans pertinence au regard de l'objet de la loi.

Peu importe donc en l'espèce actuelle qu'à l'occasion d'autres impositions, le Conseil constitutionnel ait admis que puisse être retenu comme critère de capacité contributive des contribuables, la masse salariale pour une taxe sur les salaires, le volume de stocks pétroliers pour un prélèvement sur de tels stocks et le chiffre d'affaires comme seuil d'application ou comme facteur de plafonnement de la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises. Peu importe aussi que le Conseil d'Etat ait considéré qu'aucun principe constitutionnel n'interdisait qu'une contribution assise sur les montants distribués par une société soit établie lorsque cette société est déficitaire ni n'imposait qu'elle fût limitée au bénéfice de l'exercice, puisque les sociétés peuvent également distribuer des réserves, primes et reports à nouveau.

D'une part, le critère de constitutionnalité pertinent n'est pas l'erreur manifeste d'appréciation des capacités contributives en général mais celui de l'égalité devant la loi qui a pour objet l'imposition de revenus provenant de prestations de services fournies ou utilisées en France et de l'existence ou non d'un motif d'intérêt général pertinent pour y déroger au détriment des personnes qui n'y ont pas d'installation permanente.

D'autre part, s'agissant d'imposer un revenu provenant d'une activité économique, il n'est ni objectif ni rationnel de retenir seulement les sommes perçues en rémunération de l'activité sans déduire les charges afférentes à cette activité et, encore moins, de distinguer suivant que le prestataire dispose ou non d'une installation permanente en France.

Sur ce dernier point, le Gouvernement l'a bien vu dans son récent projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques, lequel prend soin de prévoir qu'il s'applique aux entreprises qu'il vise « *quel que soit leur lieu d'établissement* » sans distinguer, comme le fait la disposition déferée, entre les contribuables suivant qu'ils disposent ou non d'une installation permanente en France (III de l'article 299 du CGI proposé à l'article 1^{er} du projet de loi n°1737 présenté le 6 mars 2019).

Le texte déferé, tel qu'interprété par le Conseil d'Etat, n'est décidemment pas conforme à l'article 6 de la Déclaration de 1789.

13. En réalité, le Premier ministre omet de prendre en considération l'évolution qu'a subi le mécanisme de la retenue à la source sous la pression du droit de l'Union européenne.

De longue date, la jurisprudence de la Cour de justice implique de distinguer la technique d'imposition que constitue la retenue à la source du montant de l'imposition établie sur ce fondement. La récente décision *Sofina*, cité dans les premières écritures, a d'ailleurs rappelé avec vigueur cette exigence en prohibant une différence de charge fiscale en fonction de la technique d'imposition employée.

Au contact du droit de l'Union européenne, l'objet de la retenue à la source s'est clarifié. Afin de respecter les prescriptions dérivant des grandes libertés de circulation, l'objet de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés est à présent au cœur de l'objet de la retenue à la source. Il en résulte que la retenue à la source a pour objet de frapper la capacité contributive des contribuables de la même manière que l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés c'est à dire en retenant une base nette d'imposition et en excluant toute imposition établie selon un calcul « en dedans ». A cet égard, on ne comprend pas la raison pour laquelle – sauf à vouloir égarer le Conseil – le Premier ministre énumère les différentes assiettes qui seraient susceptibles d'être retenues par le législateur pour asseoir un impôt (v. p. 4/5).

Comme l'a montré la décision *Fisichella* précitée du Conseil d'Etat, l'objet de toute retenue à la source, y compris celle de l'article 182 B du CGI, intègre à présent une exigence de respect du droit de l'Union européenne, même au-delà du champ d'application territorial des différentes libertés qu'il protège.

La prise en compte du droit de l'Union européenne pour apprécier l'objet de la loi est naturellement applicable à la retenue à la source de l'article 182 B du CGI, en particulier lorsque celle-ci est considérée comme un simple acompte de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. La circonstance que cette retenue à la source soit, dans certaines hypothèses, considérée comme une imposition spécifique de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés ne change rien à cette analyse.

On ne saurait se retrancher derrière le fait que le contrôle exercé en matière d'égalité est traditionnellement appliqué au regard de chaque imposition distincte prise individuellement. Dès lors que le droit de l'Union européenne conduit à attirer l'objet des impôts sur le revenu et sur les sociétés dans l'objet de la retenue à la source, cette méthode d'application traditionnelle du principe d'égalité doit être adaptée pour assurer le respect des engagements européens de la France. En conséquence, le principe d'égalité doit conduire à censurer une différence de traitement entre deux situations identiques, nonobstant la circonstance que, dans certains cas, la retenue à la source puisse être regardée comme « spécifique » parmi les impositions sur le revenu dont la retenue à la source conserve la nature.

En définitive, l'interprétation de l'objet de la retenue à la source de l'article 182 B du CGI à la lumière du droit de l'Union européenne confirme que cette imposition soit assise sur une base nette de charges et qu'elle ne puisse être établie à partir d'un calcul « en dedans ».

14. Sur l'atteinte aux droits de la défense

Les dispositions déferées ne prévoient aucune mesure destinée à l'exercice des droits de la défense par le contribuable étranger et l'administration des impôts a pour pratique de ne s'adresser qu'au débiteur établi en France. En l'absence de texte exprès en ce sens, une cour administrative d'appel a considéré qu'il n'y avait pas lieu d'avertir le contribuable non-résident dans le cadre de la procédure administrative d'imposition (CAA Versailles 15 novembre 2016, n°15VE01251, *Vétoquinol*).

Cette façon de procéder, pour établir une imposition à l'encontre d'un contribuable paraît contraire aux exigences des droits de la défense proclamés de longue date par le Conseil constitutionnel, y compris dans la procédure administrative d'imposition (notamment n°1989-268 DC Loi de finances pour 1990 cons. 89, pour une amende « recouvrée comme en matière de timbre » sans « application de celles des dispositions de la législation fiscale qui édictent des garanties au profit des contribuables dans leurs rapports avec l'administration »).

Dans sa décision relative à la loi de finances rectificative pour 2016 du 29 décembre 2016, le Conseil constitutionnel a confirmé que les droits de la défense garantis par les dispositions de l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'appliquent à l'ensemble de la procédure d'imposition. (Cons. const., 29 décembre 2016, n° 2016-743 DC, § 15 et 16 à propos de la procédure d'examen de comptabilité). Contrairement à une opinion parfois exprimée, y compris devant le Conseil d'Etat, le champ d'application des droits de la défense ne se limite pas aux seules procédures administratives répressives ou à la phase juridictionnelle. Dans cette affaire, les parlementaires s'étaient fondés sur la méconnaissance du principe fondamental reconnu par les lois de la République (PFRLR) des droits de la défense et le Conseil constitutionnel a, de sa propre initiative, rattaché cette garantie aux dispositions de l'article 16 de la Déclaration de 1789.

Sur le fondement des grandes libertés européennes, la Cour de l'Association européenne de libre-échange a considéré que, pour l'établissement des retenues à la source, les contribuables non-résidents devaient bénéficier des mêmes garanties procédurales que les résidents pour l'établissement des impositions intérieures (Cour AELE 23 novembre 2004, E-1/104, *Fokus Bank*, points 39 à 45 ; *Dr. fisc.* 2005, n°23, comm. 468 ; traduction et note C. BouSSION et Ph. Derouin). La même solution paraît s'imposer au regard de la Constitution.

Que ce soit sur le terrain de l'égalité devant la loi ou celui des droits de la défense, la disposition déferée encourt de ce chef également la déclaration de non-conformité à la Constitution.

15. Sur les effets dans le temps de la décision à intervenir

Ainsi que l'a rappelé le Conseil constitutionnel aux points 10 et 11 de sa décision n° 2017-660 QPC *Soparfi*, du 6 octobre 2017 :

« En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets

que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

En l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision. Elle est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date. »

La même solution s'impose d'autant plus en l'espèce actuelle que les conséquences financières pour le Trésor public sont infiniment plus modérées.

16. Pour préserver l'effet utile de sa décision à l'égard des retenues à la source établies antérieurement à la date de sa décision, le Conseil constitutionnel est invité - ainsi que l'y a engagé le Conseil d'Etat dans son récent avis contentieux du 11 janvier 2019 n°424819 *SCI Maximoise de création* et n° 424821 *SAS AEGIR*, (RJJF 3/2019 n°301 concl. Marie-Gabrielle Merloz) - à préciser que sa décision a une incidence directe sur le régime et le mode de calcul de la retenue à la source.

En conséquence, dans le prolongement de la décision 2015-503 QPC du 4 décembre 2015, il y aurait lieu de préciser que la décision à intervenir « *doit être regardée comme constituant un évènement ouvrant un délai propre de réclamation sur le fondement de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales* » expirant le 31 décembre de l'année, ou de la deuxième année, qui suit sa publication.

Afin d'éviter un effet d'aubaine allant au-delà de la sanction de l'inconstitutionnalité du texte, le Conseil constitutionnel pourrait préciser que sa décision n'empêche pas l'administration, si elle s'y croit fondée, de compenser les dégrèvements pouvant en résulter par l'établissement de cotisations, à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon le cas, sur le montant net des rémunérations visées au texte censuré après déduction de toutes charges, y compris des déficits antérieurs, selon le principe dont s'inspire l'article 164 A du CGI.

PAR CES MOTIFS

Les sociétés intervenantes persistent dans leurs précédentes conclusions.