



PREMIER MINISTRE

Paris, le **19 MARS 2019**

LE PREMIER MINISTRE

à

**MONSIEUR LE PRESIDENT DU CONSEIL
CONSTITUTIONNEL**

**OBJET : Observations relatives à la question prioritaire de constitutionnalité
n° 2019-784 QPC**

Par une décision du 25 février 2019, le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel la question de la conformité à la Constitution des dispositions du c du I de l'article 182 B du code général des impôts.

Aux termes de la décision de renvoi, le Conseil d'Etat a considéré que le moyen tiré de ce que ces dispositions porteraient atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution soulevait une question présentant un caractère sérieux.

Cette question appelle de ma part les observations suivantes.

1. Les dispositions du c du I de l'article 182 B du code général des impôts prévoient que les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France donnent lieu à l'application d'une retenue à la source, lorsque ces sommes sont payées par un débiteur qui exerce une activité 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.

Ces dispositions sont issues des articles 6 et 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. Elles ne s'appliquent que lorsque l'Etat français dispose d'un droit d'imposition qui n'est pas limité par d'éventuelles conventions fiscales.

Elles visent à rattacher à la souveraineté fiscale de l'Etat français la richesse générée par la fourniture par une personne ou une société non résidentes à une entreprise établie en France d'une prestation de services exécutée en France ou, quoique dispensée depuis l'étranger, utilisée en France par l'entreprise pour les besoins de son activité sur ce territoire.

Le dispositif de la retenue à la source permet de prémunir le Trésor public contre le risque que des impositions dues par des contribuables non-domiciliés en France à raison de certains revenus de source française ne puissent être effectivement recouvrées.

En raison du principe même d'une retenue à la source, l'imposition due est établie à partir d'une assiette brute, sans prise en compte de charges supportées par l'entreprise établie à l'étranger pour fournir la prestation en cause. Il ressort des travaux préparatoires de l'article 10 de la loi du 29 décembre 1976, que lors de l'adoption de ces dispositions, le législateur a entendu exclure l'application de déductions forfaitaires portant sur l'assiette de la retenue à la source (Rapport n° 2663 établi par M. Bénard au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, p. 32).

Il est reproché aux dispositions du c du I de l'article 182 B du code général des impôts de porter atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 en tant qu'elles prévoient le prélèvement d'une retenue à la source qui est calculée sur le montant brut de rémunérations servies à une société étrangère, même dans le cas où cette société serait déficitaire.

2. En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables.

Le principe d'égalité devant les charges publiques posé à l'article 13 de la Déclaration de 1789 s'oppose toutefois à ce que la loi fasse peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives.

Le législateur doit ainsi fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose, sans entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Dans le contrôle que vous exercez à l'égard des règles d'assiette de l'impôt, vous estimez que vous ne disposez pas d'un pouvoir d'appréciation et de décision qui serait de même nature que celui du Parlement et qu'il ne vous appartient pas, en particulier, de rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé.

Vous vérifiez néanmoins que, dans le choix du critère pris en compte pour évaluer la faculté contributive du redevable de l'impôt, le législateur n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation (décision n° 2010-28 QPC du 17 septembre 2010, par. 8).

3. En l'espèce, si l'assiette de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du code général des impôts est constituée par le montant brut de la rémunération versée par le débiteur de cette retenue à la source, établi en France, à son prestataire établi à l'étranger, cette règle ne méconnaît pas le principe d'égalité devant les charges publiques.

Une société établie en France et une société non-résidente ne sont pas en effet soumises aux mêmes règles d'assiette pour l'imposition de leurs revenus perçus en contrepartie de prestations qu'elles réalisent, dès lors que la retenue à la source frappe le montant brut de la rémunération issue d'une prestation de service, alors que le résident français inclura dans son bénéfice imposable la même rémunération pour son montant net de charges.

Néanmoins, le critère d'imposition retenu par le législateur en matière de retenue à la source répond à l'objectif qu'il a entendu poursuivre. Ce critère permet, ainsi qu'il a été dit, l'imposition d'une richesse brute générée par la transaction, tout en évitant, s'agissant d'un flux financier sortant de France, le risque que l'impôt dû ne puisse être recouvré.

La règle prévue par les dispositions contestées s'explique aussi par le peu d'éléments dont dispose l'administration fiscale pour établir l'impôt dû par une société établie à l'étranger.

Au regard des pouvoirs de contrôle des autorités fiscales françaises, une société établie à l'étranger n'est pas dans la même situation que celle établie en France.

Si l'administration fiscale est en droit de vérifier la sincérité des déclarations de résultats des sociétés établies en France au regard de leurs écritures comptables, elle ne dispose pas du même pouvoir pour contrôler la réalité des charges supportées par les sociétés étrangères dans leur État de résidence.

A cet égard, les conventions internationales d'assistance administrative ou d'échanges de renseignement ne permettent pas de suppléer au pouvoir effectif de vérification d'une comptabilité dont dispose l'administration pour les sociétés établies sur le territoire national et imposables en France.

Ainsi, si la circonstance que la retenue à la source de l'article 182 B soit assise sur un montant brut, indépendamment de toutes charges, introduit une différence de traitement entre, d'une part, les entreprises établies à l'étranger, et d'autre part, celles qui sont imposables en France, cette différence est justifiée tant par le but que s'est assigné le législateur que par des critères objectifs et rationnels.

4. Par ailleurs, les dispositions contestées ne revêtent pas un caractère confiscatoire.

Le principe d'égalité devant les charges publiques, qui impose au législateur de tenir compte des facultés contributives, ne s'oppose pas à ce qu'un impôt soit assis sur une assiette autre qu'un revenu net de charges et puisse être, le cas échéant, dû par une société en situation déficitaire.

Le législateur dispose d'une marge d'appréciation importante pour déterminer les règles d'assiette applicables à chaque impôt et peut, sans erreur manifeste d'appréciation, retenir comme critère de la capacité contributive la masse salariale des entreprises (décision n° 2010-28 QPC du 17 septembre 2010), le chiffre d'affaires des entreprises (décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, Loi de finances pour 2009) ou encore les volumes de stocks de produits pétroliers placés sous un régime de suspension de taxes quelle que soit la raison de détention de ces stocks (décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, cons. 41).

La seule circonstance qu'une contribution fiscale soit mise à la charge d'une société déficitaire n'implique pas que les dispositions qui la prévoient fassent peser sur cette société une charge qui serait manifestement excessive au regard de ses facultés contributives.

Aucun principe constitutionnel n'interdit en effet qu'une imposition soit établie lorsqu'une société est en situation déficitaire, ni n'impose que l'assiette d'une imposition soit limitée au bénéfice d'une société (CE, 27 juin 2016, n° 398585, cons. 11).

En l'espèce, l'assiette de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du code général des impôts est constituée par le montant de la rémunération versée par le débiteur résident en France, augmentée du montant de la retenue à la source elle-même lorsque celle-ci n'a pas été prélevée par le débiteur, lors du paiement de la rémunération au prestataire non-résident de France. En effet, la prise en charge par la partie versante de la retenue à la source constitue un avantage supplémentaire qui est lui-même imposable.

La retenue à la source est ainsi calculée sur une rémunération brute, la société non résidente percevant pour sa part une rémunération nette de toute imposition, correspondant au montant contractuellement prévu par les parties.

La société résidente à l'étranger est ainsi imposée sur un revenu de source française dont elle a nécessairement eu la disposition.

L'absence de prise en compte des charges exposées à l'étranger par cette société pour la fourniture de sa prestation, même lorsque ces charges dépassent la rémunération versée, ne saurait par suite conférer un caractère confiscatoire à la retenue à la source de l'article 182 B du code général des impôts.

En prévoyant que la retenue à la source due en application de ces dispositions au titre de la rémunération servie à une entreprise établie à l'étranger en contrepartie d'une prestation utilisée en France serait calculée à partir d'un montant brut, le législateur n'a donc pas commis d'erreur manifeste dans l'appréciation des facultés contributives, ni n'a par conséquent méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques.

* * *

Pour ces raisons, j'ai l'honneur d'inviter le Conseil constitutionnel à déclarer les dispositions contestées du c du I de l'article 182 B du code général des impôts conformes à la Constitution.

**Pour le Premier ministre et par délégation,
Le directeur, adjoint au secrétaire
général du Gouvernement**



Thierry-Xavier GIRARDOT