

## Revenus distribués et assimilés

## 360 Comment tondre un œuf ? la retenue à la source sur les revenus distribués à des non-résidents déficitaires

**Solution.** – Le Conseil constitutionnel juge conformes à la Constitution les dispositions de l'article 119 bis, 2 du CGI, siège de la retenue à la source sur les revenus distribués à des sociétés qui n'ont pas leur siège en France, dont le champ d'application a été réduit par le droit de l'Union européenne. Le Conseil constitutionnel retient que la différence de traitement entre les revenus perçus par les sociétés déficitaires suivant la localisation de leur siège est fondée sur une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi, défini comme celui de garantir le recouvrement de l'imposition due à raison de revenus distribués de source française perçus par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège en France. En conséquence, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi est écarté.

**Impact.** – La décision confirme l'abandon de la jurisprudence *Metro Holding* sur la discrimination par ricochet.

Cons. const., 6 oct. 2023, n° 2023-1063 QPC, note Ph. Derouin

Décisions antérieures : TA Montreuil-sous-Bois, 9 mai 2019, n° 1800847. – CAA Versailles, 22 juin 2021, n° 19VE03151. – CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ch., 13 juill. 2023, n° 455810

Le Conseil constitutionnel s'est fondé sur ce qui suit :

1. Le 2 de l'article 119 bis du Code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2009 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« Les produits visés aux articles 108 à 117 bis donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par l'article 187 lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France ou lorsqu'ils sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A. Un décret fixe les modalités et conditions d'application de cette disposition.

« Toutefois, la retenue à la source ne s'applique pas aux sommes visées au premier alinéa du a de l'article 111.

« La retenue à la source ne s'applique pas aux distributions des sociétés de capital-risque qui fonctionnent dans les conditions prévues à l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 modifiée lorsque :

« a) la distribution entre dans les prévisions du 5 de l'article 39 terdecies ;

« b) le bénéficiaire effectif est une personne morale qui a son siège de direction effective dans un État ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative pour l'application du droit interne ;

« c) la distribution est comprise dans des bénéfices déclarés dans cet État mais bénéficie d'une exonération d'impôt ».

2. La société requérante reproche, d'une part, à ces dispositions de prévoir que les revenus distribués de source française perçus par les sociétés déficitaires établies à l'étranger donnent lieu à l'application d'une retenue à la source, alors que ces revenus ne seraient pas imposés au cours de l'exercice concerné lorsqu'ils sont perçus par des sociétés déficitaires établies en France. Elle reproche, d'autre part, à ces dispositions, telles qu'interprétées par le Conseil d'État en conformité avec le droit de l'Union européenne, de ne plus soumettre à une retenue à la source les revenus distribués perçus par les sociétés déficitaires établies dans un autre État membre de l'Union euro-

péenne, alors qu'une telle retenue continuerait à s'appliquer à ceux perçus par certaines sociétés établies en dehors de l'Union européenne. Il en résulterait une différence de traitement injustifiée entre ces sociétés, en méconnaissance du principe d'égalité devant la loi.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots « ou leur siège en France » figurant à la première phrase du premier alinéa du 2 de l'article 119 bis du Code général des impôts.

4. Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

5. En application de l'article 209 du Code général des impôts, les sociétés établies en France sont passibles de l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de leurs bénéfices ou revenus, qui comprennent les revenus distribués. Toutefois, en cas de déficit subi pendant un exercice, elles ne sont pas imposées au titre de cet impôt à raison des revenus perçus au cours de l'exercice concerné.

6. Selon les dispositions contestées du 2 de l'article 119 bis du même code, les revenus distribués de source française perçus par des sociétés qui n'ont pas leur siège en France donnent lieu à l'application d'une retenue à la source.

7. Dans son arrêt du 22 novembre 2018 mentionné ci-dessus, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que les articles 63 et 65 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatifs à la libre circulation des capitaux « doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre... en vertu de laquelle les dividendes distribués par une société résidente font l'objet d'une retenue à la source lorsqu'ils sont perçus par une société non-résidente, alors que, lorsqu'ils sont perçus par une société résidente, leur imposition selon le régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés ne se réalise à la fin de l'exercice au cours duquel ils ont été perçus qu'à la condition que le résultat de cette société ait été bénéficiaire durant cet exercice, une telle imposition pouvant, le cas échéant, ne jamais intervenir si ladite société cesse ses activités sans avoir atteint un résultat bénéficiaire depuis la perception de ces dividendes ». Il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État, tirant les conséquences de cet arrêt, qu'une retenue à la source ne peut être prélevée sur les revenus distribués perçus par une société déficitaire établie dans un État membre de l'Union européenne. En revanche, une telle retenue à la source s'applique aux revenus distribués perçus par une société déficitaire établie dans un État tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs au sens de la clause prévue par l'article 64 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

8. Il s'ensuit que les dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, instaurent une différence de traitement entre les sociétés déficitaires percevant des revenus distribués selon la localisation de leur siège. En effet, seuls donnent lieu à l'application d'une retenue à la source les revenus distribués perçus par une société établie en dehors de l'Union européenne, lorsqu'ils impliquent des investissements directs.

9. Toutefois, lors de leur adoption, les dispositions contestées avaient pour objet de garantir le recouvrement de l'imposition due à raison de revenus distribués de source française perçus par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège en France. Or, ces dispositions, telles qu'interprétées par la jurisprudence constante du Conseil d'État, en maintenant l'application d'une retenue à la source aux revenus distribués perçus par une société

déficitaire établie dans un État tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, se sont bornées à adapter le champ d'application de la retenue à la source dans le respect du droit de l'Union européenne.

10. Par suite, d'une part, il ne résulte pas des exigences découlant du droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi. D'autre part, au regard de l'objet de la loi, telle que désormais interprétée, il existe une différence de situation, tenant à la localisation de leur siège, entre les sociétés déficitaires percevant des revenus distribués. La différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est ainsi fondée sur une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi.

11. Dès lors, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté.

12. Par conséquent, les dispositions contestées, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

#### Le Conseil constitutionnel décide :

Article 1<sup>er</sup>. – Les mots « ou leur siège en France » figurant à la première phrase du premier alinéa du 2 de l'article 119 bis du Code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, sont conformes à la Constitution.

(...)

## NOTE

Le Conseil constitutionnel affirme à son tour la conformité à la Constitution de la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI, applicable aux revenus distribués à une société n'ayant pas son siège en France, alors même que son champ d'application a été considérablement réduit par l'effet du droit de l'Union européenne et qu'il en résulte une différence de traitement entre sociétés déficitaires. La solution avait été en quelque sorte annoncée par un précédent refus du Conseil d'État de soumettre une QPC similaire dans une affaire Sofina (CE, 3<sup>e</sup> ch., 23 déc. 2016, n° 398662, Sté Sofina et a.), avant que la Cour de justice de l'Union européenne se prononce dans le sens d'une contrariété à la liberté de circulation des capitaux (CJUE, 22 nov. 2018, aff. C-575/17, Sofina et a. : Dr. fisc. 2019, n° 18-19, chron. 251, C. Acard, spéc. n° 14 ; RJF 2/19, n° 230).

1 – Le Conseil constitutionnel a validé à plusieurs reprises l'imposition différente des contribuables non-résidents, y compris à des taux ou sur des bases supérieurs à ceux applicables aux résidents.

Tel a été le cas de l'imposition des plus-values immobilières réalisées par des personnes physiques qui cèdent leur résidence principale (CGI, art. 150 U, comparer 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup> du II. – Cons. const., 27 oct. 2017, n° 2017-668 QPC, époux B. : Dr. fisc. 2017, n° 45, act. 591 ; RJF 1/18, n° 74) et de la retenue à la source de l'article 182 B du CGI applicable à la rémunération des personnes ou sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France (Cons. const., 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, sté Cosfibel premium : JurisData n° 2019-008434 ; Dr. fisc. 2019, n° 42, comm. 409, note A. Maitrot de la Motte ; FI 2019, n° 3, p. 139, note L. Chesneau ; RJF 8-9/19, n° 828). Il s'était prononcé sur le taux majoré de 75 % prévu à l'article 187 du CGI (Cons. const., 25 nov. 2016, n° 2016-598 QPC, Sté Eurofrance : JurisData n° 2016-024792 ; Dr. fisc. 2016, n° 48, act. 672 ; RJF 2/17, n° 160), mais pas sur le principe de la retenue à la source de l'article 119 bis.

2 – En revanche, le droit de l'Union européenne fait obstacle à l'application d'une retenue à la source sur les revenus sortants dans les circonstances où l'impôt ne serait pas dû en régime intérieur.

C'est ainsi que, sur le fondement de la liberté d'établissement et de la liberté de circulation des capitaux, la retenue à la source de l'article 119 bis, 2 du CGI a cessé d'être applicable aux dividendes distribués aux sociétés mères établies dans un État membre de l'Union européenne ou partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (CJCE, 14 déc. 2006, aff. C-170/05, Denavit : Rec. CJCE, I, p. 11949 ; Dr. fisc. 2006, n° 52, act. 264 ; Dr. sociétés 2007, comm. 39, note

J.-L. Pierre ; Europe 2007, comm. 56, note F. Mariatte ; RJF 3/07, n° 374 ; BDCF 3/07, n° 39, concl. L.-A. Geelhoed. – V. également, s'agissant de la législation néerlandaise, CJCE, 8 nov. 2007, aff. C-279/05, Amurta. – Et CGI, art. 119 ter). Sur le fondement de la liberté de circulation des capitaux, il en a été de même pour les produits versés aux organismes de placement collectif, y compris ceux constitués dans des pays tiers pourvu que ceux-ci pratiquent l'assistance administrative (CJUE, 10 mai 2012, aff. C-338/11 et s., Santander asset management : JurisData n° 2012-025996 ; Dr. fisc. 2012, n° 20, act. 222 ; Dr. fisc. 2012, n° 20, act. 215, note S. Defert, V. Louvel et E. Raingeard de la Blétière ; Europe 2012, comm. 276, obs. A.-L. Mosbrucker ; Dr. sociétés 2012, comm. 156, note J.-L. Pierre. – Et CJUE, 10 avr. 2014, aff. C-190/12, Emerging markets : Dr. fisc. 2014, n° 16, act. 247 ; Europe 2014, comm. 258, obs. V. Michel, mis en œuvre par un complément au 2 de l'article 119 bis). De même pour les produits versés aux organismes d'assurance ou de retraite ayant pour contrepartie des provisions techniques de montant équivalent (CJUE, 4<sup>e</sup> ch., 8 nov. 2012, aff. C-342/10, Comm. c/ Finlande : Dr. fisc. 2012, n° 46, act. 452 ; RJF 2/13, n° 240. – CJUE, 13 nov. 2019, aff. C-641/17, College Pension Plan of British Columbia : JurisData n° 2019-022055 ; Dr. fisc. 2020, n° 13, comm. 211, note Ph. Derouin. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 11 mai 2021, n° 438135, UBS Asset Management Life Ltd : Dr. fisc. 2021, n° 40, comm. 383, concl. K. Ciavaldini, note L. Leclercq et G. Prouin ; Dr. fisc. 2021, n° 38, chron. 364, C. Acard, spéc. n° 5 – Et CGI, art. 235 quinquies).

Il en va encore ainsi des revenus distribués à des sociétés déficitaires, dans un premier temps à la condition qu'elles fassent l'objet d'une procédure de liquidation judiciaire (CGI, art. 119 quinquies), puis sans attendre leur liquidation (CJUE, 22 nov. 2018, aff. C-575/17, Sofina et a. : Dr. fisc. 2019, n° 18-19, chron. 251, C. Acard ; RJF 2/19, n° 230. – CE, 27 févr. 2019, n° 398662, Sofina et a. – CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 5 nov. 2021, n° 433212, min c/ sté Filux : Dr. fisc. 2022, n° 16, comm. 199, concl. É. Bokdam-Tognetti ; RJF 1/22, n° 28).

3 – Toutefois, l'article 64 TFUE (instituant une clause communément dite « degel ») permet « l'application aux pays tiers de restrictions existant le 31 décembre 1993 (...) en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux ».

Le Conseil d'État en a déduit que la retenue à la source de l'article 119 bis du CGI continuait de s'appliquer à une société mère suisse dont la participation dans la société distributrice française lui permettait de participer de manière effective à la gestion de sa filiale (CE, 30 sept. 2019, n° 418080, Findim Investments : JurisData n° 2019-016875 ; Dr. fisc. 2019, n° 41, act. 438 ; Dr. fisc. 2020, n° 6-7, chron. 130, C. Acard, spéc. n° 10 ; RJF 12/19, n° 1144, concl. É. Bokdam-Tognetti).

4 – Le législateur a pris en compte cette évolution en rétablissant un article 235 quater du CGI pour instaurer, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020, une procédure de restitution des prélèvements et retenues à la source opérés sur les produits bénéficiant à des sociétés ou organismes déficitaires européens. Dans le même esprit, l'article 235 quinquies a introduit, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022, un mécanisme de restitution de retenues à la source à raison des charges grevant les produits versés à des personnes morales européennes qui n'ont pas pu imputer l'intégralité de l'imposition subie en France sur l'impôt dû dans leur État de résidence. Antérieurement, l'Administration avait mis en place une procédure similaire envers les entreprises danoises (BOI-INT-CVB-DNK, 27 juill. 2016, § 130 à 150).

Ces deux textes visent aussi les revenus de capitaux mobiliers et distributions sortant de France à destination de pays tiers coopératifs pourvu « que la participation détenue dans la société ou l'organisme

distributeur ne permette pas au bénéficiaire de participer de manière effective à la gestion ou au contrôle de cette société ou de cet organisme ».

5 – Le Conseil constitutionnel a déjà admis à plusieurs reprises la différence de traitement fiscal de **revenus entrants en provenance de pays tiers**.

À chaque fois, il a refusé d'étendre les bénéfices du droit de l'Union européenne au-delà de ce qu'il prévoit (*Cons. const.*, 13 avr. 2018, n° 2018-699 QPC, *Life sciences holding*, sur la quote-part de frais et charges dans le régime d'intégration fiscale : *JurisData* n° 2018-005526 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 20, *comm.* 277, *note* L. Nayberg et N. Vergnet ; *RJF* 7/18, n° 783. – *Cons. const.*, 15 nov. 2019, n° 2019-813 QPC, *Calogero G.*, sur l'exigence d'un agrément pour le régime de faveur d'un apport partiel d'actif avec distribution des actions d'apport lors de la scission d'une société américaine : *JurisData* n° 2019-019885 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 6-7, *étude* 133, N. Vergnet ; *RJF* 2/20, n° 159 ; *FI* 2020, n° 1, p. 98 à 100, *comm.* V. Agulhon. – *Cons. const.*, 14 oct. 2022, n° 2022-1014 QPC, *Schneider electric et a.*, sur le précompte : *Dr. fisc.* 2023, n° 4, *chron.* 90, C. Acard, *spéc.* n° 14).

La décision commentée confirme à son tour l'abandon de la jurisprudence *Metro Holding* sur la discrimination par ricochet.

Même si certaines de ces affaires impliquaient des investissements directs, la circonstance ne paraît pas avoir été évoquée lors des précédentes questions prioritaires de constitutionnalité. En permettant d'appliquer des restrictions existantes, l'article 64 TFUE n'interdit pas aux États membres d'y renoncer ou d'en réduire la portée, y compris en invalidant l'une d'entre elles.

6 – Dans ce contexte détaché des circonstances de fait, deux questions ont été posées :

- était-il conforme au principe constitutionnel d'égalité devant la loi d'appliquer la retenue à la source de l'article 119 bis aux revenus distribués à une société étrangère déficitaire alors que de tels produits ne sont pas imposés lorsqu'ils sont perçus par une société française en déficit au titre de l'exercice de perception ? ;

- parmi les sociétés étrangères déficitaires, la distinction des mouvements de capitaux avec les pays tiers impliquant un investissement direct est-elle pertinente pour l'application de cette retenue à la source ?

Le Conseil constitutionnel a préalablement constaté que l'évolution de la loi et la restriction du champ d'application de la retenue à la source ne dénaturaient pas son objet, bien que ce qu'il en reste actuellement soit sans commune mesure avec ce que cette imposition était par le passé (*V. infra* n°14). Dans l'affaire *SOPARFI*, une réduction proportionnellement moins importante du champ de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés sur les montants distribués n'avait pas empêché sa censure (*Cons. const.* 6 oct. 2017, n°2017-660 QPC, *Société de participations financières* ; *Dr. fisc.* 2017, n° 41, *comm.* 501, *note* N. Jacquot et P. Mispelon ; *V. également* *Dr. fisc.* 2017, n° 41, *act.* 539, *obs.* M. Pelletier). Le produit de l'impôt ne semble donc pas être le seul critère de la dénaturation, même lorsque le législateur a initialement poursuivi un objectif de rendement, ce qui était le cas pour ces deux impositions.

Au point 8 de sa décision, le Conseil constitutionnel a reconnu la différence de traitement fiscal. Au point 10, il a répondu par l'affirmative à la première branche de la question en retenant que la localisation différente de leur siège, désormais restreinte aux pays tiers, était suffisante. Sa décision ne répond pas expressément à la seconde.

7 – Par comparaison avec la méthode dégagée par la jurisprudence tant pour l'application des clauses de non-discrimination des conventions bilatérales que pour les libertés fondamentales du droit de l'Union européenne, cette décision illustre celle suivie par le Conseil constitutionnel.

Elle s'en inspire nécessairement puisque l'égalité devant la loi est le principe commun dont la portée ne dépend pas de la norme qui

l'instaure, ni de sa source constitutionnelle, de droit européen intégré, ou conventionnelle. Cette méthode s'en distingue cependant tout à la fois sur l'appréciation de l'identité ou de différence de situation comme sur l'objet de la loi au regard duquel cette appréciation est portée.

## 1. Localisation du siège et différences de situation

8 – Un des principes classiques de la fiscalité internationale est la distinction entre les résidents et les non-résidents.

Alors que les premiers sont généralement astreints à une obligation fiscale illimitée –imposables sur leurs revenus ou leurs actifs quels qu'en soient l'origine ou le lieu de situation – les seconds sont soumis à une obligation fiscale limitée aux revenus de source nationale et aux biens situés sur le territoire. Du chef de l'assujettissement à l'impôt à raison des revenus de source nationale et des biens situés sur le territoire, les uns comme les autres sont donc dans la même situation.

### A. - Au regard des clauses conventionnelles de non-discrimination

9 – Ces clauses prohibent toute imposition autre ou plus lourde, de sorte que les litiges concernent essentiellement le principe même des impositions ou le montant de la charge en résultant. Les modalités de perception distinctes ne semblent pas avoir été en cause ni avancées pour justifier une imposition plus lourde. Hors des cas où une stipulation expresse lie l'application de la clause à la résidence dans l'un ou l'autre État contractant, la localisation du siège d'une personne morale n'affecte pas l'appréciation de l'identité de situation au regard de la loi fiscale pertinente.

C'est ce qu'a jugé la Cour de cassation pour appliquer la clause de non-discrimination de la convention fiscale franco-suisse à la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles détenus par certaines sociétés (*Cass. ass. plén.*, 21 déc. 1990, *Roval* : *Dr. fisc.* 1991, n° 12, *comm.* 614). Le Conseil d'État en a jugé de même (*CE*, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 17 janv. 1996, n° 120646, *SA Nike* : *JurisData* n° 1996-610362 ; *Dr. fisc.* 1996, n° 10, *comm.* 293 ; *RJF* 3/1996, n° 322. – *CE*, 18 déc. 1996, n° 168876). Il en a également jugé ainsi à propos de l'imposition sur trois fois la valeur locative qui l'avait précédée (*CGI*, art. 209A) au regard de l'ancienne convention d'établissement avec le Panama (*CE*, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 16 déc. 1991, n° 54611 : *Dr. fisc.* 1992, n° 47, *étude* 2197 ; *Rev. sociétés* 1992, p. 94, *concl.* O. Fouquet ; *RJF* 2/92, n° 245 ; *BJS* 1992, n° 104, *note* Ph. Derouin, p. 332).

La même solution a été retenue pour l'imposition de plus-values immobilières et l'exonération de certains organismes non lucratifs au regard de la convention fiscale franco-grecque (*CE*, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> 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* 11/10, n° 1092 ; *RTD com.* 2010, p. 819, *comm.* O. Fouquet) et pour la détermination de l'assiette de l'impôt (*CGI*, art. 244 bis A) au regard de la convention avec le Royaume-Uni (*CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 24 janv. 2014, n° 331071, *International Wool Secretariat [ou Syndicat International de la Laine]* : *Dr. fisc.* 2014, n° 14, *comm.* 255, *concl.* C. Legras ; *RJF* 4/14, n° 341). Le principe a encore été retenu à l'égard d'une fondation suisse et d'un organisme public de retraite coréen, pour conduire le Conseil d'État à rechercher, dans chaque cas, si les conditions prévues par la loi française pour le bénéfice de l'exonération revendiquée étaient satisfaites, avant de conclure par la négative (*CE*, 7 juin 2017, n° 389927, *Fondation Delaby* : *JurisData* n° 2017-011354 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 45, *comm.* 533, *concl.* É. Bokdam-Tognetti, *note* E. Laporte ; *RJF* 2017, n° 914. – *Et CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 6 déc. 2021, n° 433301, *National pension service* : *Lebon*, p.

360 ; Dr. fisc. 2022, n° 9, comm. 128, concl. C. Guibé, note A. de Waal, A. Castarède et O. Beauvois ; RJF 2/22, n° 126, concl. C. Guibé). La décision plus récente marque une évolution pour prendre en considération la résidence des assurés.

## B. - En droit de l'Union européenne

10 – La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne est constante depuis des lustres et rappelée par l'arrêt *Sofina* du 22 novembre 2018 :

« Selon la jurisprudence de la Cour, à partir du moment où un État assujettit, de manière unilatérale ou par voie conventionnelle, à l'impôt sur le revenu non seulement des contribuables résidents, mais également des contribuables non-résidents, pour les dividendes qu'ils perçoivent d'une société résidente, la situation desdits contribuables non-résidents se rapproche de celle des contribuables résidents (arrêts du 20 octobre 2011, *Commission/Allemagne*, C-284/09, EU:C:2011:670, point 56, ainsi que du 17 septembre 2015, *Miljoen e.a.*, C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608, point 67 et jurisprudence citée) » (CJUE, 22 nov. 2018, aff. C-575/17, *Sofina* et a., pt 47 ; Dr. fisc. 2019, n° 18-19, chron. 251, C. Acard ; RJF 2/19, n° 230).

La Cour de justice n'ignore pas les différences de situations objectives entre résidents et non-résidents au regard de la mise en œuvre de l'impôt, de nature à justifier des modalités d'imposition distinctes, à assurer l'efficacité des contrôles fiscaux ou la garantie du recouvrement à l'égard de personnes non établies sur le territoire ni soumises aux pouvoirs de l'administration des impôts. Mais c'est à titre de motif impérieux d'intérêt général de nature à justifier une différence de traitement et à la double condition « que l'application de cette restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre » (V., en ce sens, CJUE, 13 juill. 2016, aff. C-18/15, *Brisal* et *KBC Finance Ireland*, repris au pt 67 de l'arrêt *Sofina* : Dr. fisc. 2016, n° 29, act. 461 ; Dr. fisc. 2016, n° 42-43, chron. 555, L. Bernardeau, O. Peiffert et F. Schmied, spéc. n° 2 ; Dr. fisc. 2016, n° 38, chron. 509, C. Acard, spéc. n° 9 ; RJF 11/16, n° 1032).

Le double contrôle de la pertinence et de la proportionnalité des motifs de dérogation à l'égalité de traitement inspire aussi la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme pour l'application de la Convention de sauvegarde, sans qu'on connaisse de jurisprudence relative à la fiscalité des non-résidents.

## C. - Pour le Conseil constitutionnel

11 – Le Conseil constitutionnel ne fait pas la même distinction entre l'appréciation de l'identité de situation au regard de l'impôt en cause, son principe et son montant et les différences relatives à ses modalités d'imposition, de contrôle ou de recouvrement. En conséquence, il suffit qu'il reconnaisse un lien direct entre l'objet de la loi et l'une de ces différences pour qu'il admette une imposition plus lourde des non-résidents. Ses décisions ne portent pas trace d'un contrôle de proportionnalité en ce domaine.

Dans sa première décision 2017-668 QPC, *époux B.* (Cons. const., 27 oct. 2017, n° 2017-668 QPC, *époux B.* : Dr. fisc. 2017, n° 45, act. 591 ; RJF 1/18, n° 74), relative à l'exonération d'impôt sur les plus-values de cession de résidence principale, il a retenu une différence de situation « au regard des règles d'imposition des revenus » (pt 11), ce qui était excessivement général et contestable. Finalement sa décision a été inefficace puisque les contribuables devenus non-résidents ont obtenus la même exonération que les résidents (V. CGI, art. 244 bis A, I, 1) sur le fondement du droit de l'Union européenne et de la liberté de circulation des capitaux (TA Versailles 26 juin 2018, n°15-03365, RJF 11/18 n°1189, devenu définitif ; CAA Paris, 13 déc. 2022, n° 20PA01048, min c/ Hours).

La deuxième décision 2019-784 QPC, *Cosfibel premium* (Cons. const., 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, *sté Cosfibel premium* : *Juris-Data* n° 2019-008434 ; Dr. fisc. 2019, n° 42, comm. 409, note A. Maitrot

de la Motte ; FI 2019, n° 3, p. 139, note L. Chesneau ; RJF 8-9/19, n° 828), relative à la retenue à la source de l'article 182 B du CGI, n'est pas fondée sur la différence de situation au regard de l'imposition des rémunérations de services mais sur un motif d'intérêt général justifiant la différence de traitement. Elle retient que : « le législateur a entendu garantir le montant et le recouvrement de l'imposition due, à raison de leurs revenus de source française, par des personnes à l'égard desquelles l'administration fiscale française ne dispose pas du pouvoir de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles qu'elles ont éventuellement engagées. » (pt 8). Sur le montant de l'impôt, le contrôle a été limité à la considération qu'« en retenant une assiette brute constituée du montant de la rémunération perçue par les personnes qui ne disposent pas d'installation professionnelle permanente en France, les dispositions contestées ne font pas peser sur ces personnes, compte tenu du taux de 33 1/3 % applicable, une imposition confiscatoire » (pt 11). La question du déficit n'avait alors pas été évoquée.

La décision commentée combine en quelque sorte les deux motivations en déduisant la différence de situation liée à la localisation du siège des contribuables déficitaires de l'objectif d'assurer le recouvrement de l'impôt. En raison des exigences du droit de l'Union européenne, et notamment de l'arrêt *Sofina* de la Cour de justice, combiné avec les articles 63 et 64 du TFUE, la différence de traitement comme sa justification se trouvent limitées aux revenus distribués aux sociétés déficitaires établies dans un État tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs (seconde phrase du pt 9). En réalité, la retenue à la source de l'article 119 bis s'applique aussi aux personnes physiques, mais ce n'était pas la question, et aux sociétés bénéficiaires ayant leur siège hors de France, mais sans qu'il en résulte de différence de traitement majeure avec les sociétés résidentes (hors les situations appelées *supra* n° 2).

## 2. L'objet de la loi : « garantir le recouvrement de l'imposition due »

12 – La référence à la garantie de recouvrement, promue au rang d'objet de la loi, reprend l'objection faite naguère par le Conseil d'État dans sa première décision *Sofina* du 23 décembre 2016 précitée (CE, 3<sup>e</sup> ch., 23 déc. 2016, n° 398662, *Sté Sofina* et a., pt 5). Elle inspire aussi la motivation de la loi de finances pour 2020 qui a réintroduit l'article 235 quater du CGI (V. L. fin. 2020, n° 2019-1479, 28 déc. 2019, art. 42 : JO 29 déc. 2019 ; Dr. fisc. 2019, n° 48, étude 464, spéc. n° 84). Elle permet de placer la décision commentée dans l'angle mort laissé par l'arrêt *Sofina* de la Cour de justice en ce qui concerne les pays tiers, lesquels ne sont pas astreints à l'assistance administrative organisée entre États membres de l'Union européenne.

### A. - Efficacité du recouvrement d'un impôt dû ?

13 – L'objectif de « garantir le recouvrement de l'imposition due à raison de revenus distribués de source française perçus par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège en France » justifie certes le recours à la retenue à la source comme modalité de perception de l'impôt.

La Cour de justice de l'Union européenne l'a admis à plusieurs reprises en retenant qu'une « différence de traitement (...) consistant dans l'application de techniques d'imposition différentes [en fonction du lieu de résidence de l'assujetti] concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables » (point 41 de CJUE, 22 déc. 2008, aff. C-282/07, *Truck Center*) ou encore que « la procédure de retenue à la source constitue un moyen légitime et approprié d'assurer le traitement fiscal des revenus d'un assujetti établi en dehors de l'État d'imposition » (CJUE, 18 oct. 2012, aff. C498/10, X, pt 39).

Cependant, comme le recouvrement de l'impôt est, en quelque sorte, subordonné à l'exigibilité de celui-ci et au respect du principe d'égalité de cet impôt quant au fond, la différence de situation des

non-résidents au regard de sa perception n'a pas un caractère aussi absolu que sur le principe et le montant de l'impôt. Pour l'application de la retenue à la source de l'article 119 bis du CGI à des dividendes versés à des personnes physiques belges, le Conseil d'État a jugé qu'il y avait lieu de comparer la charge fiscale résultant de la retenue à la source à celle supportée par des résidents percevant le même montant de dividendes (CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ch., 11 oct. 2017, n° 398510, 398511 et 398512, *Lenglet* : *JurisData* n° 2017-019679 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 5, *comm.* 161, *concl.* E. Cortot-Boucher ; *RJF* 1/18, n° 31).

Dans le cas des contribuables déficitaires qui ne supportent pas d'impôt au titre de l'année de perception des dividendes, la charge fiscale est nulle, au moins dans l'immédiat, et la justification ferait défaut. Autrement dit, faute d'imposition immédiatement « due » à raison des revenus de source française, la garantie de recouvrement n'aurait pas d'objet et la différence de situation au regard du recouvrement de l'impôt liée à la localisation à l'étranger du siège des contribuables serait sans lien avec la retenue à la source contestée.

Est-ce à dire que la conformité à la Constitution de l'article 119 bis du CGI aurait été acquise au prix d'une interprétation neutralisante du texte législatif ? et que sans attendre l'entrée en vigueur de l'article 235 quater la retenue à la source soit restituable lorsque le bénéficiaire du dividende établit qu'il se trouve en situation déficitaire, alors même qu'un investissement direct dans un pays tiers serait impliqué ? Rien n'est moins sûr.

## B. - Ou exigibilité immédiate plutôt que différée d'un impôt dû à terme ?

14 – En réalité, la seule imposition due par les contribuables non-résidents à raison des revenus distribués de source française est la retenue à la source elle-même, ultime survivance de la taxe proportionnelle et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières qui l'ont précédée.

Pour les personnes physiques, la retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu. Dans le dispositif d'origine issu des articles 19 et 20 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, elle était applicable en régime intérieur, imputable sur l'impôt sur le revenu et l'excédent remboursable pour partie. Pour les personnes morales, la retenue à la source était imputée sur l'impôt sur les sociétés suivant le régime défini à l'article 220 du CGI (*ladite loi, art. 49*), c'est-à-dire dans la limite du « butoir », de sorte que l'excédent n'était ni remboursable ni reportable. La constitutionnalité de ce dernier texte a été déclarée par la décision n° 2017-654 QPC du 28 septembre 2017 (*Cons. const.*, 28 sept. 2017, n° 2017-654 QPC : *Dr. fisc.* 2017, n° 40, *act.* 536). Entre-temps, la retenue à la source sur les revenus distribués a été supprimée en régime intérieur et n'a subsisté qu'à l'égard des non-résidents. Ainsi que le relève le commentaire officiel de la décision ci-dessus, « ce système de perception offr[ait] l'avantage de laisser subsister une imposition au titre de [l'impôt sur le revenu] lorsque les bénéficiaires de revenus de source française ne sont pas astreints par la législation fiscale à souscrire [...] une déclaration comprenant lesdits revenus, ce qui est le cas des personnes physiques ou morales ayant leur domicile, leur résidence habituelle ou leur siège hors de la France métropolitaine (*Exposé des motifs du projet de loi n° 227 portant réforme fiscale, déposé devant l'Assemblée nationale le 23 juillet 1959*) ».

De son origine, la retenue à la source de l'article 119 bis a conservé son caractère d'imposition définitive, jadis minimale en régime intérieur, toujours autonome à l'égard des non-résidents. C'est la raison pour laquelle la Cour de justice de l'Union européenne a considéré que la législation en cause « ne se limite pas à prévoir des modalités de

perception de l'impôt différentes en fonction du lieu de résidence du bénéficiaire des dividendes d'origine nationale » (CJUE, 22 nov. 2018, *aff. C-575/17, Sofina et a.*, pt 52 : *Dr. fisc.* 2019, n° 18-19, *chron.* 251, C. Acard ; *RJF* 2/19, n° 230) et que « les dividendes distribués à une société non-résidente font l'objet d'une imposition immédiate et définitive » alors que celle des résidents en situation déficitaire est reportée, voire peut ne pas intervenir (CJUE, 22 nov. 2018, *aff. C-575/17, Sofina et a.*, pt 28 : *Dr. fisc.* 2019, n° 18-19, *chron.* 251, C. Acard ; *RJF* 2/19, n° 230).

15 - La solution alternative, envisagée par la Cour de justice au point 59 de ce même arrêt et mise en œuvre par l'article 235 quater, consistant à reporter l'imposition des non-résidents déficitaires à l'exercice ultérieur au cours duquel le contribuable dégage un résultat bénéficiaire, à l'instar de ce qui est le cas pour une société résidente, comporte un risque de crédit non négligeable pour le Trésor public. Il n'est pas irréaliste de supposer que ce risque est plus important à l'égard des non-résidents envers lesquels l'État ne dispose pas des mêmes pouvoirs de contrôle et d'exécution.

Entre États membres de l'Union européenne, la Cour de justice a estimé que les mécanismes d'assistance mutuelle, notamment en matière de recouvrement, offrent aux autorités de l'État membre de la source des revenus « un cadre de coopération et d'assistance leur permettant de recouvrer effectivement la créance fiscale dans l'État membre de résidence (voir, en ce sens, arrêts du 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, point 78, ainsi que du 12 juillet 2012, *Commission/Espagne*, C-269/09, points 70 et 71) » (CJUE, 22 nov. 2018, *aff. C-575/17, Sofina et a.*, pt 76 : *Dr. fisc.* 2019, n° 18-19, *chron.* 251, C. Acard ; *RJF* 2/19, n° 230).

La proposition ne vaut pas avec la même force envers les pays tiers, à l'égard desquels la retenue à la source est maintenue lorsqu'un investissement direct est impliqué.

16 - La brève motivation de la décision du Conseil constitutionnel ne permet guère d'aller au-delà de quelques hypothèses.

On peut ainsi supposer que le Conseil constitutionnel n'a pas été insensible au risque de crédit accru envers les non-résidents, spécialement ressortissants d'États tiers, au point de considérer l'imposition immédiate *via* la retenue à la source comme une « garantie », certes radicale, de recouvrement de l'imposition due, même à échéance incertaine, à raison de revenus distribués de source française à des sociétés déficitaires n'ayant pas leur siège en France. En quelque sorte à la manière d'une consignation ou d'un gage-espèces, l'une et l'autre forcés, du montant total de l'impôt, sans intérêt jusqu'à l'échéance ni restitution de l'excédent éventuel. Par ce détour, la localisation du siège à l'étranger hors de l'Union européenne serait liée à l'objet de la loi. La proportionnalité de la mesure n'est pas évoquée car il n'était pas soutenu que la retenue à la source de 25 % fût confiscatoire.

Plus simplement, le Conseil constitutionnel, appelé à « manier la gomme plus que le crayon », a-t-il considéré qu'une abrogation partielle de l'article 119 bis du CGI à l'égard des sociétés ayant leur siège hors de France aurait eu des conséquences allant au-delà de ce qui était nécessaire pour assurer l'égalité devant la loi des sociétés déficitaires percevant des dividendes indépendamment de la localisation de leur siège. Et qu'une réserve d'interprétation s'inspirant de l'article 235 quater pour anticiper son adoption eut excédé son rôle. Cela n'exclut pas que le juge de l'impôt puisse retenir le principe dont ce dernier texte s'inspire pour remédier à sa tardiveté.

Philippe DEROUIN,  
avocat au barreau de Paris

JURISCLASSEUR : *Fiscal Impôts directs Traité, fasc. 602 et 651-20 ; Fiscal International, fasc. 3540, par F. Le Mentec*