

# REVENUS ET GAINS DIVERS

## Chronique d'actualité



**Laurent CHESNEAU,**  
Maître de conférences associé,  
Université Jean Moulin Lyon III

### Revenus d'activité

> Le Conseil constitutionnel, statuant sur la conformité du c du I de l'article 182 B du CGI aux articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789, confirme que la retenue à la source, due par une entreprise qui exerce une activité en France à raison des paiements qu'elle effectue en rémunération des prestations fournies ou utilisées

en France par une entreprise qui n'y dispose pas d'installation professionnelle permanente, n'est pas contraire au principe d'égalité devant la loi ni à celui d'égalité devant les charges publiques, quand bien même la retenue est appliquée à une assiette brute (V. § 1).

### Revenus d'activité

**1. Retenue à la source (CGI, art. 182 B) - Assiette - Constitutionnalité - Principe d'égalité** - Le Conseil constitutionnel, statuant sur la conformité du c du I de l'article 182 B du CGI aux articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789, confirme que la retenue à la source, due par une entreprise qui exerce une activité en France à raison des paiements qu'elle effectue en rémunération des prestations fournies ou utilisées en France par une entreprise qui n'y dispose pas d'installation professionnelle permanente, n'est pas contraire au principe d'égalité devant la loi ni à celui d'égalité devant les charges publiques, quand bien même la retenue est appliquée à une assiette brute.

### CC, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, Sté Cosfibel Premium (V. annexe)

**2.** La société Cosfibel Premium, dont le siège est situé en France, a pour activité la création et la commercialisation de produits promotionnels fabriqués en Asie. Elle a recours aux services d'une entreprise établie à Hong Kong pour le choix des fabricants locaux, le suivi et la surveillance des opérations de production et le contrôle qualité des marchandises produites. À la suite d'une vérification de comptabilité, l'Administration a considéré que les prestations en cause constituaient des prestations utilisées en France et a assujéti la société à la retenue à la source prévue par le c du I de l'article 182 B du CGI à raison des sommes versées à son prestataire. Sur renvoi du Conseil d'État<sup>1</sup>, le Conseil constitutionnel s'est prononcé, le 24 mai 2019, sur la conformité à la Constitution de la retenue à la source à laquelle sont assujéttis les

<sup>1</sup> CE, 25 févr. 2019, n° 412497, Sté Cosfibel Premium, concl. É. Bokdam-Tognetti : FI 2-2019, n° 2, annexe 1.

paiements effectués par une entreprise qui exerce une activité en France en rémunération des prestations fournies ou utilisées en France par une entreprise qui n'y dispose pas d'installation professionnelle permanente. Il a considéré que cette retenue à la source ne méconnaissait pas le principe d'égalité devant la loi ni celui d'égalité devant les charges publiques et a conclu à la constitutionnalité de la mesure. Le Conseil constitutionnel s'appuie sur un raisonnement traditionnellement articulé en trois temps. Il constate d'abord que les dispositions de l'article 182 B instaurent une différence de traitement entre les personnes ne disposant pas d'installation professionnelle permanente en France et celles disposant d'une telle installation, l'imposition sur le bénéfice net de charges étant réservé à ces dernières. Il énonce ensuite que l'objet de la législation étant de garantir le montant et le recouvrement d'une imposition due par des personnes à l'égard desquelles l'administration ne dispose pas des moyens de contrôle des charges supportées, la différence de traitement ainsi instaurée repose sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi. Il vérifie enfin que les caractéristiques de la retenue à la source – assiette brute constituée par le montant de la rémunération perçue, taux d'imposition à 33 1/3 % – ne lui confèrent pas la nature d'une imposition confiscatoire. La position, attendue, du Conseil constitutionnel sur les retenues à la source de l'article 182 B du CGI est décevante pour les entreprises, tant au regard de l'égalité devant la loi, que de l'égalité devant les charges publiques.

#### ♦ Retenue à la source et égalité devant la loi

3. Le principe d'égalité devant la loi trouve son fondement dans l'article 6 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, selon lequel la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le corollaire est qu'une différence de traitement peut être opérée si elle est justifiée, soit par une différence dans la situation des personnes concernées par la mesure<sup>2</sup>, soit par des motifs d'intérêt général, comme l'accroissement des recettes fiscales<sup>3</sup> ou la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale<sup>4</sup> 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<sup>5</sup>. Or, dans le cas présent, la retenue à la source répond à la préoccupation du législateur d'imposer les revenus d'une activité déployée en France – revenus de source française – par une personne qui n'y dispose pas d'établissement. La retenue à la source devrait donc mettre à la charge de ces personnes une imposition conforme aux principes d'imposition d'un revenu d'activité, c'est-à-dire établie sur une base nette<sup>6</sup>. Tel est bien le cas d'un

**contribuable non résident personne physique, toujours imposé sur une base nette**<sup>7</sup>. En revanche, s'agissant des **personnes morales non résidentes, la différence de traitement affichée par le texte repose sur la disposition ou non d'installations professionnelles permanentes en France** : la base d'imposition est une base nette si la personne morale dispose d'une installation professionnelle permanente en France et une base brute dans le cas contraire. Ainsi, le critère de la disposition d'une installation professionnelle permanente en France, au regard de l'objectif d'imposition d'un revenu d'activité, ne paraît ni objectif, ni rationnel compte tenu de la différence de traitement entre les personnes morales ne disposant pas d'installations professionnelles permanentes en France et, d'une part, les autres personnes morales non résidentes, d'autre part, l'ensemble des contribuables non résidents, cette dernière catégorie incluant les personnes physiques non résidentes.

De surcroît, si la disposition fiscale en cause a pour objectif de garantir le montant et le recouvrement de l'imposition due, il est **difficile de percevoir en quoi, parmi les contribuables non résidents, la personne morale ne disposant pas d'installations professionnelles permanentes en France offre de moindres garanties de recouvrement que la personne physique exerçant la même activité dans les mêmes conditions**. Dès lors, la distinction opérée au sein des contribuables non résidents, qui forment une même catégorie, ne semble pas non plus objective et rationnelle au regard du but poursuivi.

4. Ce traitement différent ne semble pas non plus pleinement conforme aux **principes posés par le droit de l'Union**. Certes, le juge communautaire reconnaît qu'eu égard à la situation particulière des non-résidents, le recours à la technique de la retenue à la source est justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt sur le revenu<sup>8</sup>. Cependant, la mesure ne doit pas être disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi, et la Cour de justice n'admet pas que la technique de retenue à la source aboutisse pour le non-résident à une charge d'impôt supérieure à celle du contribuable résident en raison du refus de déduction des charges du revenu imposable<sup>9</sup>.

#### ♦ Retenue à la source et égalité devant les charges publiques

5. Proche du principe d'égalité devant la loi, le principe d'égalité devant les charges publiques, en matière fiscale, vient le compléter et constituer un garde-fou lorsqu'une différence de traitement est justifiée par une différence de situation ou par un objectif d'intérêt général. Il constitue à la fois un principe général du droit dont le Conseil d'État contrôle de longue date

2 CC, 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, Loi de finances rectificative pour 2012, consid. 14 et 37.

3 CC, 28 déc. 2011, n° 2011-644 DC.

4 CC, 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, Moreau : Dr. fisc. 2011, n° 6, comm. 209, note F. Dieu ; RJF 2/2011, n° 210. - CC, 28 juill. 2011, n° 2011-638 DC : RJF 11/2011, n° 1191.

5 CC, 29 déc. 1998, n° 98-405 DC.

6 Le 1 de l'article 13 du CGI : « Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu ».

7 L'article 164 A du CGI prévoit que « les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France ».

8 CJCE, gde ch., 3 oct. 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, pt 35 : Rec. CJCE 2006, I, p. 9461, concl. Ph. Léger ; RJF 1/2007, n° 115.

9 CJCE, 12 juin 2003, C-234/01, Arnoud Gerritse, pt 28 : Rec. CJCE 2003, I, p. 5933 ; Dr. fisc. 2004, n° 13, comm. 374, concl. Ph. Léger ; RJF 10/2003, n° 1189.

le respect par les autorités administratives<sup>10</sup> et un principe constitutionnel traditionnellement mis en œuvre lors de l'examen de la constitutionnalité des lois de finances votées par le Parlement. En vertu de ce principe, « *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 appréciées les facultés contributives ; en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »<sup>11</sup>.

Les retenues à la source - et celle prévue par le c du I de l'article 182 B ne fait pas exception - ont la nature d'une imposition sur le revenu<sup>12</sup>. C'est donc au regard de cette catégorie d'impôt que doivent s'apprécier les facultés contributives. Leur prise en compte résulte traditionnellement de la base nette, comme nous l'avons rappelé plus haut.

10 CE, sect., 4 févr. 1944, Guieysse : Lebon, p. 45, concl. B. Chenot ; RDP 1944, p. 1959, note G. Jèze ; JCP G 1946, II, 3115, note Charlier.

11 CC, 12 mai 2010, n° 2010-605 DC, consid. 39. - CC, 29 sept. 2010, n° 2010-44 QPC, Matthieu.

12 Concl. E. Cortot-Boucher ss CE, 17 févr. 2015, n° 373230, Fisichella : Lebon T. ; Dr. fisc. 2015, n° 18, comm. 297, concl. E. Cortot-Boucher, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 5/2015, n° 380.

L'exclusion de la déduction des charges de l'assiette de la retenue à la source conduit à dénaturer un impôt sur le revenu pour en faire une imposition sur le chiffre d'affaires, dont le poids, au regard du tarif de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, peut être important pour le débiteur de l'imposition. La **difficulté à appréhender et contrôler le niveau des charges supportées par une entreprise non résidente est certes réelle, mais elle ne devrait pas pour autant constituer un obstacle dirimant à la prise en compte des facultés contributives**. Une solution alternative pourrait consister soit en l'admission d'un taux forfaitaire de charges<sup>13</sup> même si, en raison de la variété de situations des prestataires, ce taux ne serait que très approximatif, soit en l'admission des charges réelles par voie de réclamation contentieuse<sup>14</sup>.

L. CHESNEAU ■

13 Ainsi, une quote-part de frais et charges est fixée forfaitairement à 5 % par l'article 216 du CGI pour l'application du régime des sociétés mères et filiales prévu par l'article 145 du même code.

14 Un mécanisme assez similaire est prévu pour la restitution de la retenue à la source par la doctrine administrative (BOI-INT-CVB-DNK), à la suite de la dénonciation de la convention fiscale entre la France et le Danemark (V. CE, 24 oct. 2018, n° 413935, Stés SimCorp A/S et SimCorp France : FI 1-2019, n° 7, § 3, concl. R. Victor, comm. L. Chesneau).

## Annexe (disponible sur le site internet de la Revue)

**Annexe 1 :** CC, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, Sté Cosfibel Premium